

3. Tag der schriftlichen StB-Prüfung: Buchführung und Bilanzwesen

Themenauswertung der letzten zehn Jahre und ein Ausblick

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Am dritten Tag der schriftlichen StB-Prüfung ist das Themengebiet „Buchführung und Bilanzwesen“ Prüfungsgegenstand. Der Schwerpunkt dieser Prüfung liegt eindeutig bei der klassischen Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht. Die Aufgaben und relevanten Rechtsgebiete sind hierbei jedoch sehr vielschichtig. Kenntnisse aus anderen Steuerrechtsgebieten wie der Umsatz-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer sowie insbesondere dem Umwandlungssteuer- und Gesellschaftsrecht sind unabdingbar. Der nachfolgende Beitrag verschafft Ihnen einen Überblick über die Klausuren der letzten zehn Jahre. Dabei wird deutlich, dass gewisse Themen regelmäßig zum Prüfungsgegenstand gemacht werden, die es somit als sicher zu beherrschen gilt. Neben einer inhaltlichen Auswertung der Jahre 2009–2018 soll der Beitrag aber auch den Klausuraufbau und eine schematische Lösungsstrategie aufzeigen. Die nachfolgende Themenauswertung wird Ihnen eine noch effizientere Prüfungsvorbereitung ermöglichen.

I. Klausuraufbau und Lösungsstrategie

1. Prüfungsgegenstand

Die schriftliche StB-Prüfung in Buchführung und im Bilanzwesen unterliegt im Gegensatz zu den Klausuren der anderen Prüfungstage keiner strikten Aufteilung in unterschiedliche Rechtsgebiete. Während am ersten Tag sowohl Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Umsatzsteuer als auch Erbschaftsteuer/Bewertung abgeprüft werden und am zweiten Tag Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer Prüfungsgegenstand sind,¹ liegt der Fokus des dritten Tags „alleine“ auf dem Bilanzsteuerrecht. In einem Rechtsgebiet „auf Lücke zu setzen“, ist somit **nicht** möglich. Die Klausur erfordert umfangreiche Kenntnisse der Bilanzierung sowohl aus handelsrechtlicher, aber auch aus steuerrechtlicher Sicht. Dies wiederum verlangt auch grundlegendes Wissen in den Bereichen des Zivil- und Gesellschaftsrechts sowie in der Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer. Auch Themen des Umwandlungssteuerrechts und des internationalen Steuerrechts können Prüfungsgegenstand sein. Dies wurde zuletzt insbesondere in der **Klausur des Jahres 2018** deutlich, bei der Umsatzsteuerproblematiken zu unterschiedlichen Steuersätzen sowie eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) enthalten waren und diese Themen dann bilanzsteuerlich gewürdigt werden mussten.²

Gerade vor dem Hintergrund dieser enormen Vielfalt ist es für eine Prüfungsvorbereitung besonders wichtig, sich einen **Gesamtüberblick** über den Aufbau und die Struktur der Prüfungen der letzten Jahre zu machen und gewisse „**Standardthemen**“ zu beherrschen.

2. Struktur der Klausur

In den vergangenen Jahren zeichnete sich die Klausur am dritten Prüfungstag durch eine **Dreiteilung** aus. Hintergrund sind die unterschiedlichen gängigen Rechtsformen deutscher Unternehmen und ihre jeweiligen bilanzsteuerrechtlichen Besonderheiten. Daher setzten sich die Teile in der Vergangenheit wie folgt zusammen:

- ▶ **1. Teil:** Einzelunternehmen;
- ▶ **2. Teil:** Personen(handels-)gesellschaft, z. B. OHG, KG (auch in Form der GmbH & Co. KG);
- ▶ **3. Teil:** Kapitalgesellschaft, z. B. GmbH.

Die Punkteverteilung und Gewichtung der einzelnen Teile war dabei regelmäßig relativ ausgewogen (vgl. hierzu Kap. III.1.). Darüber hinaus waren die drei Teile in den Klausuren nicht miteinander verknüpft und konnten somit unabhängig voneinander gelöst werden.

Anhand dieser Struktur ist bereits erkennbar, dass **allein aufgrund der unterschiedlichen Rechtsformen eine große Bandbreite** am dritten Prüfungstag abgefragt wird:

* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

1 Vgl. hierzu die Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in dieser Ausgabe: zum Verfahrensrecht Große, SteuerStud 3/2019 S. 175 [→QAAAH-02253], zur Umsatzsteuer Becker, SteuerStud 3/2019 S. 181 [→AAAAH-02254], zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, zum Bewertungsrecht und zur Grunderwerbsteuer Lehmann, SteuerStud 3/2019 S. 185 [→KAAAH-02255], und zum Ertragsteuerrecht Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194 [→UAAAH-02256].

2 Hinweis: Die Informationen zu der StB-Prüfung 2018 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausur nicht veröffentlicht wurde (vgl. hierzu auch Kap. II.).

- Der **erste Teil der Klausur**, der die Rechtsform des Einzelunternehmers beinhaltet, dient regelmäßig dazu, bilanzsteuerrechtliche „Klassiker“ zum Prüfungsgegenstand zu machen. Er besteht daher häufig aus unabhängig voneinander zu lösenden Einzelsachverhalten, die eine Würdigung von Bilanzpositionen der Aktiva bzw. Passiva verlangen.
- Im **zweiten Teil der Klausur** mit der Rechtsform der Personengesellschaft werden neben ebenfalls klassischen Bilanzthemen auch bilanzsteuerrechtliche Besonderheiten bei Personenhandelsgesellschaften abgeprüft. Die hierbei regelmäßig geforderte Erstellung von Sonderbilanzen und/oder Ergänzungsbilanzen verlangt umfassende Kenntnisse im Bereich der Besteuerung der Personengesellschaften. Nicht zuletzt wird dieser Teil auch gerne zum Prüfungsgegenstand von Unternehmensumstrukturierungen (z. B. Gesellschafterwechsel, Ausscheiden eines Gesellschafters, Einbringung nach § 24 UmwStG) gemacht.
- Der **dritte Teil der Klausur** behandelt bspw. die bilanzielle Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung, die Einlagerückgewähr und den Ausweis latenter Steuern. Vermehrt abgeprüft wurde hier zudem der Umgang mit den Feststellungen einer Betriebsprüfung (Kapitalkonten-anpassung in der Handels- und Steuerbilanz).

Zusammengefasst ergibt sich in Bezug auf die Klausurstruktur der letzten zehn Jahre das folgende Bild:

Jahr	Klausur-teile	Behandelte Rechtsformen			Rechtsstand (VZ bzw. Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses)
		EU	PersG	KapG	
2018*	3	x	x	x	2017
2017*	3	x	x	x	2016
2016*	3	x	x	x	2015
2015*	3	x	x	x	2014
2014	3	x	x	x	2013
2013	3	x	x	x	2012
2012	3	x	x	x	2011
2011	3	x	x		2010
2010	3	x		x	2009
2009	3		x	x	2008

*Hinweis: Die Informationen zu den Prüfungen 2015–2018 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausuren dieser Jahre nicht veröffentlicht wurden (vgl. hierzu Kap. II).

Damit wird ein gewisses Schema deutlich, woraus sich – sofern sich der oder die Klausurersteller nicht ändern – mit hoher Wahrscheinlichkeit ableiten lässt, dass auch in der schriftlichen StB-Prüfung 2019 ein ähnlicher Klausuraufbau zu erwarten ist.

3. Struktur der Aufgabenstellung

Jeder abgeprüfte Teil hat seine eigene, auf die jeweilige Rechtsform angepasste Aufgabenstellung. Auf den ersten Blick sind diese sehr unterschiedlich und aufgrund ihrer eher allgemein gehaltenen Formulierung teilweise unpräzise. Doch auch hier finden sich Gemeinsamkeiten. **Die Aufgaben-**

stellung eines jeden Klausurteils ist grds. wie folgt aufgebaut:

Struktur der Aufgabenstellung	Inhalt
Allgemeiner Sachverhalt	Informationen zum Unternehmen
Aufgaben	Eigentliche Aufgabenstellung
Hinweise	Bearbeitungshinweise
Einzelsachverhalte	Zu würdigende Sachverhalte

a) Allgemeiner Sachverhalt

Hier werden allgemeine Hinweise zu der jeweils zu würdigenden Unternehmensform aufgeführt. Die Angaben sind dabei sehr vielfältig und unterschiedlich. Bereits an dieser Stelle ist es notwendig, **steuerlich relevante Informationen wie die Folgenden herauszufiltern:**

- Unternehmensform und -struktur (inkl. Gesellschafterstruktur) und Tätigkeitsbereich;
- Gewinnermittlungszeitraum;
- Vorsteuerabzugsberechtigung;
- Größenmerkmale des Betriebs für die Anwendbarkeit gewisser Vorschriften (z. B. latente Steuern, § 7g EStG);
- „Wünsche“ des Stpfl. (Einheitsbilanz, hoher Eigenkapitalausweis, niedriger steuerlicher Gewinn, Verlustnutzungs-möglichkeiten);
- vorläufiger Gewinn/Jahresüberschuss;
- Tag der Bilanzerstellung (für Werterhellung, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

TIPP 1

Achten Sie bereits bei den **Ausführungen zum „Allgemeinen Sachverhalt“** darauf, ob bzw. inwieweit hier für die Bearbeitung und steuerliche Beurteilung notwendige Informationen enthalten sind. Diese sind für die Lösung der Einzelsachverhalte von Bedeutung.

b) Aufgaben

Hier findet sich die für die eigentliche Bearbeitung notwendige Aufgabenstellung. Danach wird regelmäßig auf die nachfolgenden Einzelsachverhalte verwiesen und für diese eine bilanzsteuerliche Würdigung gefordert. Die Formulierung in der Aufgabenstellung gibt oftmals keine feste Lösungsstruktur vor. Sie ist i. d. R. sehr allgemein gehalten, ohne präzise Vorgaben zu machen.

BEISPIEL ► „Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die nachfolgenden Einzelsachverhalte 1–4 handels- und steuerrechtlich zu behandeln sind. Die für die Erstellung der Handelsbilanz und Steuerbilanz erforderlichen Buchungssätze (Korrekturbuchungssätze) sind anzugeben.“

Insbesondere diese Aufgabenstellung wird von Prüflingen häufig als schwierig erachtet, da hier im Gegensatz zu den Aufgabenstellungen der anderen Prüfungstage oft der „rote Faden“ vermisst wird. Dennoch zeichnet sich auch hier ein **immer wiederkehrendes Schema** ab, was seitens der Aufgabensteller verlangt wird:

Aufgabenstellung	
1. Schritt: Zu jedem Einzelsachverhalt	Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung (i. d. R. nach Handels- und Steuerrecht) ↓ Technische Umsetzung (i. d. R. Korrekturbuchungssätze)
2. Schritt: Sachverhaltsübergreifend	Technische Besonderheiten (i. d. R. Erstellung von Bilanzen, Ermittlung endgültiger Jahresüberschuss)

Im **ersten Schritt** wird stets zu jedem **Einzelsachverhalt** eines Klausurteils eine **bilanzsteuerliche Beurteilung** unter Beachtung und Nennung handels- und steuerrechtlicher Vorschriften und Verwaltungsanweisungen gefordert. Hier sind Aussagen dazu zu treffen, ob (Ansatz dem Grunde nach) und mit welchem Wertansatz (Ansatz der Höhe nach) eine Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden bzw. Wirtschaftsgütern zu erfolgen hat.

Im Anschluss daran verlangt die Klausur regelmäßig eine „**technische**“ **Umsetzung der Lösung**, die i. d. R. folgende Aufgaben beinhaltet:

- ▶ Erstellung von Korrekturbuchungssätzen in Abhängigkeit der zu verwendenden Buchungskreise;
- ▶ Entwicklung der einzelnen Bilanzposten (Kontenentwicklung);
- ▶ Darstellung der durch die Feststellung getroffenen Gewinnauswirkung;
- ▶ Korrekturen nach § 60 Abs. 2 EStDV aufgrund von Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz;
- ▶ außerbilanzielle Korrekturen zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns.

Sachverhaltsübergreifend kann in einem **zweiten Schritt** abschließend noch eine weitere Darstellung etwaiger **technischer Besonderheiten** verlangt werden, wie z. B. die Folgenden:

- ▶ Aussagen zu anderen Rechtsgebieten (Gewerbsteuer, Grunderwerbsteuer);
- ▶ Erstellung von Bilanzen (inkl. Sonderbilanzen, Ergänzungsbilanzen etc.);
- ▶ Ermittlung des endgültigen Jahresüberschusses;
- ▶ Mehr-/Weniger-Rechnung nach der GuV- oder BiPo-Methode;
- ▶ gesonderte und einheitliche Feststellung;
- ▶ Berechnung latenter Steuern (ggf. aber auch schon bei jedem Einzelsachverhalt).

Insbesondere die **Ermittlung des endgültigen Jahresüberschusses lt. Handelsbilanz bzw. des Gewinns lt. Steuerbilanz wird regelmäßig als Aufgabe von den Prüfungskandidaten verlangt**. Dabei kann es auch vorkommen, dass hierfür der Klausur eine separate Anlage beigelegt ist, in welcher die Ermittlung vorzunehmen ist.

Jahr	Anlage		Inhalt
	Ja	Nein	
2018*		x	-
2017*		x	-
2016*		x	-
2015*	x		Ermittlung Gewinn lt. Steuerbilanz und steuerlicher Gewinn
2014		x	-
2013	x		Ermittlung Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz und steuerlicher Gewinn
2012	x		Ermittlung Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz und steuerlicher Gewinn
2011	x		Ermittlung Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz, Gewinn lt. Steuerbilanz und steuerlicher Gewinn
2010		x	-
2009	x		Erstellung Handels- und Steuerbilanz

*Hinweis: Die Informationen zu den Prüfungen 2015–2018 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausuren dieser Jahre nicht veröffentlicht wurden (vgl. hierzu auch Kap. II.).

Auffallend ist, dass gerade diese **technischen Aufgabenstellungen** – sei es zum jeweiligen Einzelsachverhalt oder sachverhaltsübergreifend – in den letzten Jahren **immer mehr an Bedeutung gewannen**. Wie unter Kap. III.2. dargestellt, liegt die Gewichtung hier bei durchschnittlich 22 % der gesamten Klausur.

TIPP 2

„**Technische**“ **Lösungsumsetzungen** sind stets prüfungsrelevant. Die Bildung von Korrekturbuchungssätzen, der Umgang mit unterschiedlichen Buchungskreisen sowie das Erkennen der daraus resultierenden Gewinnauswirkung gehört zum Basiswissen und darf nicht vernachlässigt werden. Die Bildung von Korrekturbuchungssätzen ist eine Standardaufgabe, die in jedem Prüfungsjahr gestellt wird.

c) Hinweise

Separate Bearbeitungshinweise finden sich nicht immer in jedem Bearbeitungsteil der Klausur, da diese auch oftmals im „**Allgemeinen Sachverhalt**“ untergebracht werden. Die Hinweise sind in jedem Fall zu beachten, denn sie dienen ebenfalls dazu, bei der Lösung zu beachtende Besonderheiten aufzuzeigen:

- ▶ „Wünsche“ des Stpfl. (Einheitsbilanz, hoher Eigenkapitalausweis, niedriger steuerlicher Gewinn etc.);
- ▶ Beachtung oder Außerachtlassung anderer Rechtsgebiete (z. B. Umsatz-, Gewerbe-, Grunderwerbsteuer);
- ▶ verwendete Buchungskreise im Unternehmen;
- ▶ Änderbarkeit der Veranlagungen der Altjahre nach der Abgabenordnung;
- ▶ Anwendbarkeit latenter Steuern.

TIPP 3

„Wünsche“ des Stpfl. sind zu beachten. Diese sind stets bei bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- oder Bewertungswahlrechten umzusetzen. Die Wahlrechtsausübung muss in diesen Fällen unter Bezugnahme auf die Aufgabenstellung erfolgen.

Wahlrechte Handelsbilanz:

- ▶ Ansatzwahlrecht HK bei Kosten der allgemeinen Verwaltung u. a. (§ 255 Abs. 2 HGB);
- ▶ Ansatzwahlrecht selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (§ 248 HGB);
- ▶ Ansatzwahlrecht ARAP bei einem Damnum (§ 250 Abs. 3 HGB).

Wahlrechte Steuerbilanz:

- ▶ Rücklagenbildung (§ 6b EStG , R 6.6 EStR);
- ▶ Sonderabschreibungen (§ 7g EStG);
- ▶ Behandlung als GWG bzw. Einstellung in Sammelposten (§ 6 Abs. 2, 2a EStG);
- ▶ Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG).

d) Einzelsachverhalte

Im Anschluss an die Aufgabenstellung und die zu beachtenden Hinweise finden sich die jeweils bilanzsteuerlich zu würdigenden Sachverhalte. Die Anzahl dieser Sachverhalte stellte sich in den letzten zehn Jahren wie folgt dar:

Jahr	Klausurteile	Anzahl Sachverhalte je Teil	Sachverhalte insgesamt
2018*	1 (EU)	3	12
	2 (PersG)	4	
	3 (KapG)	5	
2017*	1 (EU)	3	12
	2 (PersG)	6	
	3 (KapG)	3	
2016*	1 (EU)	6	13
	2 (PersG)	3	
	3 (KapG)	4	
2015*	1 (EU)	4	11
	2 (PersG)	3	
	3 (KapG)	4	
2014	1 (EU)	3	11
	2 (PersG)	3 + Abwandlung	
	3 (KapG)	5	
2013	1 (EU)	4	12
	2 (KapG)	3	
	3 (PersG)	5	
2012	1 (EU)	3	9
	2 (KapG)	3	
	3 (PersG)	3	
2011	1 (EU)	5	13
	2 (KapG)	5	
	3 (PersG)	3	
2010	1 (EU)	6	11 + Gutachten
	2 (EU)	5	
	3 (PersG)	Gutachten	

2009	1 (EU)	4	11
	2 (EU)	5	
	3 (KapG)	2	

*Hinweis: Die Informationen zu den Prüfungen 2015–2018 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausuren dieser Jahre nicht veröffentlicht wurden (vgl. hierzu Kap. II.).

4. Lösungsaufbau

Prüfungsteilnehmer beklagen oft, dass das Bilanzsteuerrecht „unübersichtlich“ und „unstrukturiert“ sei. Orientiert man sich jedoch an der oben dargestellten Aufgabenstellung (vgl. Kap. I.3.) der Prüfung – also der Trennung zwischen der eigentlichen bilanzsteuerrechtlichen Beurteilung und deren anschließenden technischen Umsetzung – ist zumindest ein gewisser schematischer Lösungsaufbau bei den Standardthemen möglich.

a) Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung

Die Klausur verlangt regelmäßig sowohl die handelsrechtliche als auch die steuerliche Beurteilung von Sachverhalten – aus bilanzieller Sicht also eine Prüfung, ob und mit welchem Wert ein Ansatz in der Handelsbilanz und/oder Steuerbilanz zu erfolgen hat. Schwierigkeiten bereitet hier das erforderliche Hin- und Herspringen zwischen Vorschriften des HGB und EStG neben der Würdigung anderer steuerlicher, zivil- und gesellschaftsrechtlicher Fachfragen, die für die Bilanzierung eine wichtige Rolle spielen.

Die Hauptproblematik liegt dabei im Zusammenspiel zwischen den handelsrechtlichen Regelungen und den steuerlichen Bilanzierungsvorschriften. Die Prüfung legt auf die Trennung großen Wert, was sich insbesondere durch die in der Aufgabenstellung vorgegebenen unterschiedlichen Buchungskreise (vgl. Kap. I.4.b)) zeigt. Die Prüfungsteilnehmer müssen zeigen, inwieweit eine Korrespondenz gegeben ist bzw. es zu Abweichungen kommt. Dabei gilt der Grundsatz, dass Bilanzpositionen dem Grunde und der Höhe nach in der Steuerbilanz identisch zur Handelsbilanz abzubilden sind (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, Maßgeblichkeit). In Ausnahmefällen kann steuerrechtlich ein anderer Ansatz gewählt werden (eingeschränkte Maßgeblichkeit, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG) bzw. muss zwingend ein anderer Ansatz erfolgen (Durchbrechung der Maßgeblichkeit). In beiden Fällen der Abweichung ist § 60 Abs. 2 EStDV (bzw. § 5b Abs. 1 EStG für E-Bilanzen) zu beachten, wonach die Abweichung besonders zu dokumentieren ist – entweder durch eine Überleitungsrechnung oder aber durch Erstellung einer eigenen separaten Steuerbilanz neben der pflichtmäßig aufzustellenden Handelsbilanz.

MERKE

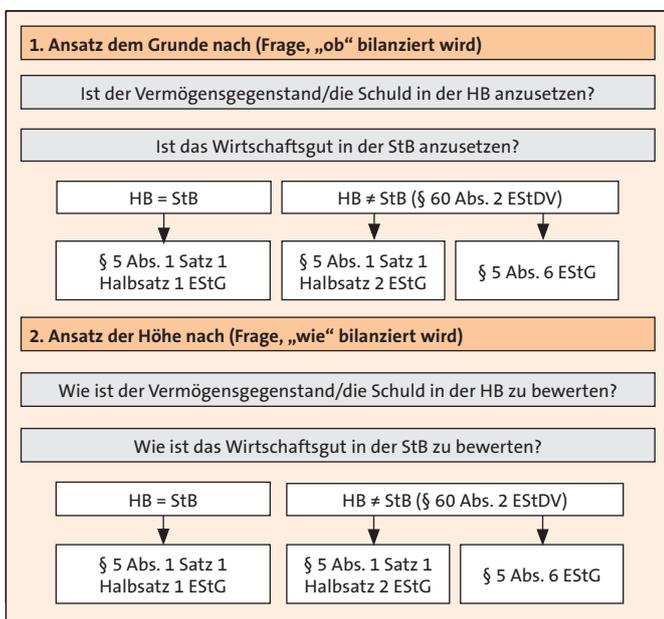
Bei der Beurteilung der jeweiligen Bilanzposition ist deutlich hervorzuheben, wie der Ansatz dem Grunde, aber auch der Höhe nach zum einen handelsrechtlich und zum anderen steuerlich zu erfolgen hat. Dabei ist aufzuzeigen, ob es sich um einen Fall der Maßgeblichkeit, der eingeschränkten Maßgeblichkeit oder der

Durchbrechung der Maßgeblichkeit handelt. Bei Abweichungen zwischen handels- und steuerrechtlichen Ansatz- bzw. Bewertungsvorschriften ist § 60 Abs. 2 EStDV zu beachten.

Aus den vorgenannten Gründen ist also sowohl handels- als auch steuerrechtlich eine Aussage dahingehend zu treffen,

- **ob** ein Vermögensgegenstand, eine Schuld bzw. ein Wirtschaftsgut bilanziert wird (Ansatz dem Grunde nach) und
- wenn ja, **wie** bzw. mit welchem Betrag der Ansatz zu erfolgen hat (Ansatz der Höhe nach).

Für die Beurteilung, welcher Fall der Maßgeblichkeit gegeben ist, muss gedanklich zunächst der handelsbilanzielle Ansatz und darauf aufbauend der steuerliche Ansatz gewürdigt werden.



Im Rahmen der Bilanzierung „dem Grunde nach“ ist zu prüfen, ob

- überhaupt ein **Wirtschaftsgut** (bzw. Vermögensgegenstand oder Schuld) vorliegt,
- dieses dem Stpfl. als **Eigentümer** (bzw. Schuldner) zuzurechnen ist und
- es dem **Betriebsvermögen** (ggf. notwendig bzw. gewillkürt) zuzuordnen ist.

Aus der Klausurlösung muss hier mit entsprechender Begründung und Subsumtion erkennbar werden, ob eine **Aktivierung** bzw. **Passivierung** gem. des Vollständigkeitsgebots (§ 246 Abs. 1 HGB) in der Handelsbilanz zu erfolgen hat. Sofern dies bejaht wird, muss zudem eine Aussage dazu getroffen werden, wo genau der Ausweis innerhalb der Bilanz durchgeführt wird. Für die Aktiva ist dabei zu unterscheiden zwischen **Anlage- und Umlaufvermögen** (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR) und für die Passiva zwischen **Verbindlichkeiten oder Rückstellungen** (§ 249 HGB, R 5.7 EStR). Eine Sonderstellung nehmen Rechnungsabgrenzungsposten, steuerfreie Rücklagen (z. B. § 6b EStG) und latente Steuern ein. Auch diese sind bilanziell auszuweisen, obwohl es sich nicht um einen Vermögensgegenstand/eine Schuld bzw. ein Wirtschaftsgut handelt.

Der Übersichtlichkeit halber soll auf diese Spezialthemen an dieser Stelle jedoch nicht weiter eingegangen werden.

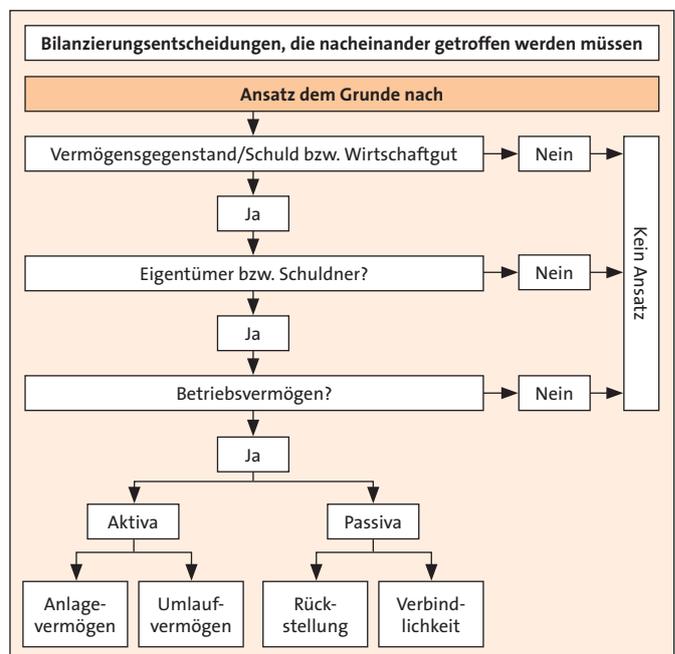
Generell empfiehlt sich bei der Prüfung zum Ansatz dem Grunde nach eine **problemorientierte Vorgehensweise**, d. h. sind im Sachverhalt Probleme zu einem dieser Prüfungsschritte zu erkennen, wird eine ausführlichere Abhandlung gefordert sein. Sollten hingegen keine Probleme erkennbar sein, reicht eine kurze prägnante Aussage.

Problemgestaltungen, die nähere Ausführungen erfordern, sind bspw.:

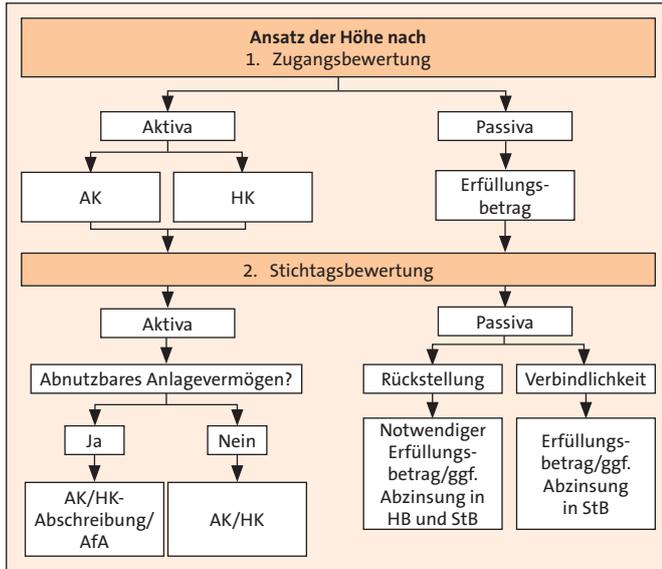
- immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (zusätzliche Ausführung zum entgeltlichen Erwerb notwendig);
- Auseinanderfallen des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums (z. B. Leasing, Eigentumsvorbehalt, Grundstücksübertragungen);
- private (Mitbe-)Nutzung von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern.

Zwingend – also auch, wenn es sehr eindeutig erscheint – sollte zumindest eine Aussage dahingehend getroffen werden, ob es sich um Anlage- oder Umlaufvermögen bzw. eine Rückstellung oder Verbindlichkeit handelt. Grund hierfür ist, dass die weitere Behandlung i. R. der Bewertung auf dieser Rechtsfolge aufbaut.

Erforderliche Bilanzierungsentscheidungen noch einmal im Überblick:



Anschließend erfolgt die **Prüfung zum Ansatz „der Höhe nach“**. In diesem Zusammenhang ist zu würdigen, mit welchem Wert der Vermögensgegenstand bzw. das Wirtschaftsgut im Zugangszeitpunkt (sofern der Zugang im zu prüfenden VZ erfolgte) und/oder zum Bilanzstichtag anzusetzen ist. Die nachfolgende Übersicht verschafft Ihnen einen Überblick über die zu prüfenden Punkte:



Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei der Bewertung am Bilanzstichtag neben der primären Bewertung auch eine sekundäre Bewertung vorzunehmen ist. Der primäre Wertansatz lässt Umstände, die auf einen niedrigeren (bzw. Passiva höheren) beizulegenden Wert/Teilwert schließen lassen, im Gegensatz zum sekundären, außer Acht. **Typische Problemfelder** in diesem Zusammenhang sind bspw.:

- ▶ Ermittlung von AK/HK inkl. Besonderheiten (Tausch, Fremdwährung, Ratenzahlung, Gemeinkostenzuschläge, anschaffungsnahe HK, Abbruchkosten etc.);
- ▶ Ermittlung der AfA inkl. Besonderheiten (AfA nach nachträglichen AK/HK, AfA nach Teilwertabschreibung etc.);
- ▶ Prüfung, ob ein (dauerhaft) niedrigerer (bzw. höherer auf Seiten der Passiva) beizulegender Wert/Teilwert gegeben ist;
- ▶ Ermittlung der Höhe der Rückstellung inkl. Besonderheiten (ratierliche Ansammlung, Abzinsung etc.).

Insgesamt resultiert hieraus das nachfolgende zusammenfassende Prüfungsschema:

1. Ansatz dem Grunde nach	Beispiel: Anschaffung einer Maschine
Vorliegen eines Vermögensgegenstands (Schuld) bzw. eines Wirtschaftsguts	Maschine = VG/WG
Zurechnung (Eigentümer = Stpfl.)	Zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer = Stpfl.
Zuordnung zum Betriebsvermögen	Notwendiges Betriebsvermögen
ERGEBNIS	Aktivierungsgebot in HB und StB Ausweis im AV
2. Ansatz der Höhe nach	
Bewertung Zugangzeitpunkt	Ansatz mit AK
Bewertung Bilanzstichtag – primär	Ansatz mit AK abzgl. AfA
Bewertung Bilanzstichtag – sekundär	Ansatz mit niedrigerem (im Vergleich zum primären Ansatz) beizulegenden Wert/Teilwert
ERGEBNIS	Wertansatz mit _____ €

b) Technische Umsetzung

An die eigentliche rechtliche Würdigung schließt sich regelmäßig die „technische“ Behandlung an. Die gängigsten geforderten Bereiche werden nachfolgend kurz dargestellt:

aa) Korrekturbuchungssätze

Stets in den Aufgaben vertreten ist die Bildung von Korrekturbuchungssätzen. Hier handelt es sich ausdrücklich nicht um die Vornahme von Stornobuchungen und anschließender Richtigstellung durch erneute Vornahme der Buchung bzw. eine Umkehrbuchung. Dies bedeutet, dass bisher zutreffende Buchungen **nicht** aufgegriffen werden dürfen. Lediglich fehlerhafte Buchungskonten sind anzusprechen.

Darüber hinaus wurde in den Prüfungen der letzten Jahre bei Abweichungen zwischen den handels- und steuerbilanziellen Ansätzen oftmals anstelle einer Überleitungsrechnung eine separate Steuerbilanz aufgestellt (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). In diesen Fällen wurde großen Wert darauf gelegt, dass dementsprechend auch bei den Buchungssätzen diese Unterschiede der handels- und steuerrechtlichen Ansätze darzustellen sind. Durchgesetzt hat sich in diesem Zusammenhang wohl das **System der Verwendung dreier unterschiedlicher Buchungskreise**:

1. **Buchungskreis „Nur Handelsrecht“:** Positionen, die allein den Handelsbilanzansatz betreffen;
2. **Buchungskreis „Nur Steuerrecht“:** Positionen, die allein den Steuerbilanzansatz betreffen;
3. **Buchungskreis „Alle Bereiche“:** Positionen, die den Handels- und Steuerbilanzansatz in gleicher Weise betreffen.

BEISPIEL 1 ▶ Der Stpfl. veräußert sein seit zehn Jahren zum Anlagevermögen gehörendes Grundstück (Veräußerungspreis = 100.000 €; Buchwert = 20.000 €). Die Veräußerung wurde zutreffend behandelt. Die zwar entstandenen, aber erst im Folgejahr zu zahlenden Veräußerungskosten i. H. von 2.000 € wurden noch nicht gebucht. Im Buchungskreis „Alle Bereiche“ buchte der Stpfl. zudem:

Einstellung in
§ 6b-Rücklage 80.000 € an § 6b-Rücklage 80.000 €

Die Voraussetzungen für die Bildung der Rücklage nach § 6b EStG sollen erfüllt sein.

LÖSUNG ▶ Die Veräußerungskosten sind wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht, so dass in Handels- und Steuerbilanz eine Verbindlichkeit zu passivieren ist (§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 3 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld EStH).

Die Verbindlichkeit ist mit dem Erfüllungsbetrag von 2.000 € zu passivieren (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit Nr. 2 Satz 1 EStG). Eine Abzinsung in der Steuerbilanz unterbleibt wegen der weniger als ein Jahr betragenden Restlaufzeit (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

Buchungskreis „Alle Bereiche“:

Sonstiger
betriebl. Aufwand 2.000 € an Verbindlichkeiten 2.000 €

Die Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG ist ein rein steuerliches Wahlrecht und kann daher nicht in der Handelsbilanz erfolgen. Steuerrechtlich war dies möglich; allerdings beträgt nach

§ 6b Abs. 2 EStG der in die Rücklage einstellbare Gewinn unter Berücksichtigung der Veräußerungskosten nur 78.000 €.

Buchungskreis „Nur Handelsrecht“:

§ 6b-Rücklage 80.000 € an Einstellung in § 6b-Rücklage 80.000 €

Buchungskreis „Nur Steuerrecht“:

§ 6b-Rücklage 2.000 € an Einstellung in § 6b-Rücklage 2.000 €

bb) Gewinnauswirkung

Ebenso regelmäßig wie die Korrekturbuchungssätze wird in den Aufgabenstellungen verlangt, die Änderungen des Jahresüberschusses bzw. Gewinns lt. Steuerbilanz aufgrund der getroffenen Feststellungen in den jeweiligen Einzelsachverhalten darzustellen.

Dies kann entweder nach der Bilanzpostenmethode (BiPo) oder aber nach der Erfolgspostenmethode (GuV) erfolgen. Die Prüfungen der letzten Jahre haben diesbzgl. keine Vorgaben gemacht.

Darstellung Gewinnauswirkung			
GuV-Methode		BiPo-Methode	
	Gewinn		Gewinn
Mehr Erträge	+	Mehr Aktiva	+
Weniger Erträge	-	Weniger Aktiva	-
Mehr Aufwand	-	Mehr Passiva	-
Weniger Aufwand	+	Weniger Passiva	+
		Mehr Entnahmen	+
		Weniger Entnahmen	-
		Mehr Einlagen	-
		Weniger Einlagen	+

Anhand dieser Übersicht erkennt man bereits, dass es ratsam ist, sich, sofern keine konkreten Vorgaben vorhanden sind, für die einfachere Darstellungsvariante nach der GuV-Methode zu entscheiden. Die Gewinnauswirkung sollte direkt im Anschluss an die aufgestellten Korrekturbuchungssätze aufgezeigt werden.

LÖSUNG (FORTFÜHRUNG)

Auswirkung Jahresüberschuss Handelsbilanz **Gewinn**
 Mehr sonstiger betrieblicher Aufwand: - 2.000 €
 Weniger Einstellung in § 6b-Rücklage: + 80.000 €

Auswirkung Gewinn lt. Steuerbilanz **Gewinn**
 Mehr sonstiger betrieblicher Aufwand: - 2.000 €
 Weniger Einstellung in § 6b-Rücklage: + 2.000 €

Neben den Auswirkungen aufgrund der bilanziellen Anpassungen ist darüber hinaus auch auf **außerbilanzielle Änderungen** zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns (nicht: Steuerbilanzgewinn) ggf. einzugehen (z. B. Teileinkünfteverfahren, Investitionsabzugsbetrag, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben).

BEISPIEL 2 ➔ Bislang wurde die Rückstellung für Gewerbesteuer i. H. von 10.000 € noch nicht verbucht.

LÖSUNG ➔ **Buchungskreis „Alle Bereiche“:**

Steuern Einkommen/Ertrag 10.000 € an Steuerrückstellung 10.000 €

Auswirkung Jahresüberschuss Handelsbilanz/Steuerbilanzgewinn:

Gewinn

Mehr Steuern Einkommen/Ertrag: - 10.000 €

Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist § 4 Abs. 5b EStG zu beachten.

Außerbilanzielle Hinzurechnung: + 10.000 €

II. Themen der StB-Prüfungen 2018–2015

HINWEIS

Aufgrund eines **Streits zum Urheberrecht** der Klausuren mit einigen Landesfinanzministerien sind die Originalklausuren seit 2015 nicht mehr verfügbar. Die Aufgabentexte der StB-Prüfungen bis einschließlich 2014 wurden im BStBl veröffentlicht. Seit der StB-Prüfung 2015 ist dies nicht mehr der Fall. Zudem dürfen die Kandidaten die Prüfungsaufgaben seit dem Jahr 2016 auch nicht mehr im Anschluss an die schriftliche StB-Prüfung mitnehmen, sondern müssen diese mit der eigenen Klausurlösung abgeben. Hieraus folgt, dass uns im Folgenden eine detaillierte Darstellung der Themen nur für die Jahre 2009–2014 möglich ist. Für die Jahre 2015–2018 ist uns dies zwar verwehrt; nichtsdestotrotz ist eine Darstellung der thematischen Schwerpunkte aufgrund der Berichterstattungen von Teilnehmern möglich und für Sie äußerst hilfreich. Denn dies ermöglicht es Ihnen wiederum, im Gesamtzusammenhang mit der Analyse der Vorjahre, die richtigen Schwerpunkte in Ihrer Vorbereitung zu setzen.

Die Themen in den **Klausuren der Jahre 2015–2018 beinhalten keine bösen Überraschungen**. Nachfolgend sollen die aus den Berichterstattungen von Teilnehmern wiedergegebenen Schwerpunktthemen der einzelnen Klausuren aufgezeigt werden:

1. Prüfungsjahr 2018

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „bilanzsteuerrechtliche Beurteilung“:

- ▶ Immaterielle Wirtschaftsgüter;
- ▶ Forderungsbewertung mit Pauschalwertberichtigung;
- ▶ Ermittlung HK mit Wahlrechtskomponenten (Verwaltungsgemeinkosten etc.);
- ▶ Bilanzierung einer Beteiligung an einer PersG;
- ▶ Erwerb eigener Anteile;
- ▶ Teilwertabschreibung, Prüfung dauerhafte Wertminderung;

- ▶ Drohverlustrückstellung;
- ▶ Bilanzierung USt-Schuld bei falscher USt-Berechnung;
- ▶ latente Steuern;
- ▶ Austritt lästiger Gesellschafter mit Ermittlung der Abfindungshöhe;
- ▶ Sonderbetriebsvermögen;
- ▶ korrespondierende Bilanzierung;
- ▶ Unterschied Gewinn vorab/Sondervergütung;
- ▶ vGA.

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „technische Umsetzung“:

- ▶ Korrekturbuchungssätze;
- ▶ Erstellung Bilanzen;
- ▶ Berechnung Gesamtgewinn, Rückstellungsberechnung.

2. Prüfungsjahr 2017

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „bilanzsteuerrechtliche Beurteilung“:

- ▶ Immaterielle Wirtschaftsgüter;
- ▶ Erwerb von Einzelunternehmen inkl. Nutzungsdauer Geschäfts-/Firmenwert;
- ▶ Ermittlung HK mit Betriebsabrechnungsbogen;
- ▶ Fremdwährungsdarlehen;
- ▶ Bilanzierung einer Beteiligung an einer PersG;
- ▶ Disagio;
- ▶ dauerhaft höherer Teilwert bei Verbindlichkeiten;
- ▶ Rückstellung wegen Patentverletzung;
- ▶ R 6.6 EStR;
- ▶ Gesellschafterwechsel;
- ▶ AfA in Ergänzungsbilanz;
- ▶ Darlehen als Sonderbetriebsvermögen;
- ▶ Übertragung/Überführung (§ 6 Abs. 5 EStG);
- ▶ korrespondierende Bilanzierung.

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „technische Umsetzung“:

- ▶ Korrekturbuchungssätze;
- ▶ Gewinnänderung nach GuV;
- ▶ Erstellung Bilanzen.

3. Prüfungsjahr 2016

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „bilanzsteuerrechtliche Beurteilung“:

- ▶ Rückstellung, Bewertung einer Rückstellung unter Beachtung der ratiellen Ansammlung und Abzinsung;
- ▶ AfA bei Gebäude nach nachträglichen HK;
- ▶ degressive Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 5 EStG);
- ▶ Steuerrückstellung inkl. Gewerbesteuerrückstellung;
- ▶ Teilwertabschreibung, Prüfung dauernde Wertminderung bei Aktien;
- ▶ außerplanmäßige Abschreibung/Teilwertabschreibung, retrograde Ermittlung Teilwert und beizulegender Wert;
- ▶ Abgrenzung Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellung;
- ▶ latente Steuern;
- ▶ § 6b Abs. 10 EStG;
- ▶ Einbringung Mitunternehmeranteile in PersG (§ 24 UmwStG);

- ▶ Gesellschaftereintritt in PersG gegen Bareinlage;
- ▶ Aufteilung Raten in Zins und Tilgung nach der Zinsstaffelmethode;
- ▶ Anpassung nach USt-Sonderprüfung.

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „technische Umsetzung“:

- ▶ Korrekturbuchungssätze;
- ▶ Gewinnänderung nach GuV;
- ▶ Erstellung Bilanz und Ergänzungsbilanz.

4. Prüfungsjahr 2015

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „bilanzsteuerrechtliche Beurteilung“:

- ▶ AfA nach Teilwertabschreibung bei Gebäuden (§ 11c EStDV);
- ▶ Wertaufholung nach Teilwertabschreibung;
- ▶ Bewertungsvereinfachungsverfahren (FiFo, LiFo, Bildung Layer);
- ▶ Forderungsbewertung bei Forderung in ausländischer Währung;
- ▶ Bewertungseinheit und Drohverlustrückstellung in Steuerbilanz;
- ▶ selbst geschaffener Firmenwert;
- ▶ § 4f EStG;
- ▶ Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 EStG);
- ▶ Gesellschafterwechsel bei PersG;
- ▶ AfA in Ergänzungsbilanz;
- ▶ Einlage in Sonderbetriebsvermögen;
- ▶ AfA nach Einlage (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG);
- ▶ Anpassung nach Betriebsprüfung;
- ▶ latente Steuern;
- ▶ Entstrickung (Verbringen eines Wirtschaftsguts in EU-Betriebsstätte);
- ▶ Ausgleichsposten (§ 4g EStG);
- ▶ Übernahme Pensionslast.

Prüfungsschwerpunkte aus dem Aufgabenbereich „technische Umsetzung“:

- ▶ Bilanzkontenentwicklung;
- ▶ Korrekturbuchungssätze;
- ▶ Erstellung Bilanz und Ergänzungsbilanz;
- ▶ gesonderte und einheitliche Feststellung.

5. Zusammenfassende Auswertung

Die Prüfungen waren erneut so aufgebaut, dass die **klassischen bilanzsteuerrechtlichen Themen** den **absoluten Schwerpunkt** ausmachten.

TIPP 4

Insbesondere folgende Themengebiete sollten daher als „Standardthemen“ beherrscht werden:

- ▶ Gebäude;
- ▶ immaterielle Wirtschaftsgüter;
- ▶ Ermittlung AK/HK;
- ▶ AfA nach besonderen Vorgängen (nach Teilwertabschreibung, § 6b EStG, nachträglichen AK/HK);
- ▶ Teilwertabschreibung;

- ▶ Aufdeckung stiller Reserven und dabei Anwendung § 6b EStG, R 6.6 EStR;
- ▶ latente Steuern;
- ▶ Bilanzierung von Beteiligungen (an PersG und KapG);
- ▶ Ausscheiden eines Gesellschafters;
- ▶ Gesellschafterwechsel/Gründung einer PersG;
- ▶ Sonderbetriebsvermögen;
- ▶ AfA in Ergänzungsbilanz.

Auffällig war, dass **aktuelle Rechtsänderungen und Rechtsentwicklungen** recht zeitnah aufgegriffen wurden. So wurde bspw. in den Jahren 2017 und 2018 der kurz zuvor eingeführte § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG zur Berechnung der HK Prüfungsgegenstand. In 2017 wurden die Abschreibung in der Ergänzungsbilanz nach einem Gesellschafterwechsel³ und die Abschreibung des Geschäfts-/Firmenwertes in der Handelsbilanz (§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB) abgefragt.

TIPP 5

Gesetzliche Neuerungen und die aktuelle Rechtsprechung sind zu beachten, da diese regelmäßig in die Prüfung aufgenommen werden.

III. Themen der StB-Prüfungen 2014–2009

1. Gewichtung der Klausurteile

2009–2014 war die Prüfung **stets dreigeteilt** und die Gewichtung der Teile stellte sich wie folgt dar:

Jahr	Klausurteil	Gewichtung
2014	1 (EU)	35 %
	2 (PersG)	32 %
	3 (KapG)	33 %
2013	1 (EU)	35 %
	2 (KapG)	33 %
	3 (PersG)	32 %
2012	1 (EU)	34 %
	2 (KapG)	33 %
	3 (PersG)	33 %

2011	1 (EU)	34 %
	2 (KapG)	33 %
	3 (PersG)	33 %
2010	1 (EU)	35 %
	2 (EU)	32 %
	3 (PersG)	33 %
2009	1 (EU)	35 %
	2 (EU)	35 %
	3 (KapG)	30 %

2. Gewichtung der Themen

Zwar werden auch **immer wieder „exotischere“ Themen** wie Verstrickung, Entstrickung, Umwandlung, Grunderwerbsteuer usw. abgefragt; jedoch machten diese **nicht den Schwerpunkt** einer Klausur aus. Daher sollte der **Fokus** bei der Vorbereitung auf die Bilanzsteuerrechtsklausur auf die **klassischen Bilanzierungsthemen** gelegt werden, da mit den Basics des Bilanzsteuerrechts in den vergangenen Jahren ein Großteil der Punkte erzielt werden konnte.

Ausgehend von der dargestellten Aufgabenstellung und dem schematischen Lösungsaufbau unter Kap. I.3. und I.4., verschafft Ihnen die Übersicht auf dieser Seite unten einen Überblick über die **Punktegewichtung der Jahre 2009–2014**.

3. Zusammenfassende Auswertung

Im Rahmen der bilanzsteuerrechtlichen Beurteilung lag der Schwerpunkt in diesem Zeitraum ausdrücklich auf den Themen des „**Allgemeinen Bilanzsteuerrechts**“, also der klassischen Beurteilung von Bilanzpositionen der Aktiva und Passiva hinsichtlich deren Ansatz dem Grunde nach (Zurechnung, Zuordnung) und dem Ansatz der Höhe nach (Bewertung). Die technische Umsetzung leitet sich sodann hieraus ab und ist damit eine Art der Darstellung der zuvor erarbeiteten Lösung.

Die umfassende Übersicht auf S. 212 fasst die Hauptthemenfelder der Prüfungen in dem Zeitraum 2009–2014 für Sie zusammen.

3 BfMf, Schreiben v. 19.12.2016 - IV C 6 - S 2241/15/10005 , BStBl 2017 I S. 34 [→QAAAF-89287].

Gewichtung der Themen in den Jahren 2009–2014							
		2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bilanzsteuerliche Beurteilung	Allgemeines Bilanzsteuerrecht	68 %	49 %	56 %	44 %	50 %	45 %
	Spezielle Themen zu PersG			15 %	23 %	15 %	10 %
	Spezielle Themen zu KapG			17 %	14 %	12 %	11 %
	Umwandlung		33 %	-	-	-	6 %
	Summe	68 %	82 %	88 %	81 %	77 %	72 %
Technische Umsetzung	Buchungssätze	18 %	14 %		10 %	12 %	20 %
	Gewinnauswirkung	5 %	4 %	9 %	2 %	6 %	3 %
	Gesonderte Feststellung					3 %	1 %
	Rückstellungsberechnung	5 %					
	Erstellung Bilanzen	4 %		3 %	7 %	2 %	4 %
	Summe	32 %	18 %	12 %	19 %	23 %	28 %

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Allgemeines Bilanzsteuerrecht						
AKTIVA						
Immat. VG/WG des AV inkl. Firmenwert		x	x	x	x	x
Grund und Boden/Gebäude inkl. Mietereinbauten	x	x	x	x	x	x
Ermittlung Anschaffungskosten	x	x	x	x	x	x
Ermittlung Herstellungskosten	x	x	x	x	x	x
Abschreibung – planmäßig						
Planmäßige AfA	x	x	x	x	x	x
GWG/Sammelposten	x	x				x
Abschreibung – außerplanmäßig						
TW-Abschreibung auf Anlagevermögen		x	x	x	x	
TW-Abschreibung auf Umlaufvermögen (ohne Forderung)			x			
Forderungsbewertung	x		x			x
Entnahmen/Einlagen	x	x		x	x	x
PASSIVA						
Verbindlichkeiten	x	x		x		x
Rückstellungen	x	x	x	x	x	
Rechnungsabgrenzungsposten						
ARAP					x	x
PRAP		x			x	
Steuerliche Wahlrechte						
§ 7g EStG	x			x	x	
§ 6b EStG	x	x	x		x	x
R 6.6 EStR		x	x			
Sonstige Themen						
Bewertungseinheiten						
Latente Steuern			x	x	x	x
Anpassung nach Betriebsprüfung	x		x		x	x
Leasing		x				
Spezielle Themen zu Personengesellschaften						
Sonderbetriebsvermögen				x	x	x
Übertragung/Überführung i. S. des § 6 Abs. 5 EStG			x			
§ 6 Abs. 3 EStG				x		
Wechsel/Ausscheiden eines Gesellschafters					x	
Bilanzierung einer Beteiligung an einer PersG			x			
Gesonderte u. einheitliche Feststellung					x	x
Spezielle Themen zu Kapitalgesellschaften						
Verdeckte Gewinnausschüttung/Einlage				x	x	
Dividendenerträge						x
Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG			x			
Eigene Anteile			x			
Umwandlung						
§§ 3–9 UmwStG						
§§ 11–13 UmwStG						
§ 20 UmwStG						
§ 21 UmwStG						
§ 22 UmwStG						
§ 24 UmwStG						x
Sonstiges		x				

IV. Ausblick

Trotz der Vielfalt der möglichen Themen, ähnelten sich die Prüfungen in den vergangenen Jahren bzgl. des Schwierigkeitsgrads und des strukturellen Aufbaus. Zwar ist eine genaue Prognose der Themen für die Prüfung 2019 nahezu unmöglich, aber zumindest lassen sich Tendenzen anhand der Prüfungsinhalte der Vergangenheit ableiten. Der **Fokus der Vorbereitung** sollte auf die **klassischen Bilanzierungsthemen** gelegt werden. Dazu gehört die Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach diverser Bilanzposten der Aktiva bzw. Passiva. Dies wird hoffentlich auch in Zukunft den Klausurschwerpunkt bilden. Da aktuelle Gesetzesänderungen und Rechtsentwicklungen⁴ immer wieder zeitnah aufgegriffen werden, ist u. E. i. R. der **schriftlichen StB-Prüfung 2019 mit diesen Themen zu rechnen:**

- 1. Ehegattengrundstück:** Umfassende Änderungen zeigen sich in den neuen Hinweisen zu **H 4.7 Drittaufwand EStH und H 4.7 Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut EStH** und in dem dazu ergangenen BMF-Schreiben v. 16.12.2016⁵. Danach ist in den Fällen, in denen ein Gebäude von einem Stpfl. auf dessen alleinige Kosten auf einem Grundstück errichtet wird, welches nicht ihm alleine eigentumsrechtlich zuzurechnen ist, z. T. ein sog. Aufwandsverteilungsposten zu bilden.
- 2. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG:** Die Vorschrift wurde in Teilen neu gefasst. Neben der formellen Anpassung, wonach eine exakte Benennung des Wirtschaftsguts nicht mehr erforderlich ist, ist die Anwendung des § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG nach erfolgter Anschaffung/Herstellung nun konsequenterweise keine Pflicht mehr. Es besteht ein Wahlrecht, wann und für welches angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgut die Anwendung erfolgen soll (vgl. BMF-Schreiben v. 20.3.2017⁶).
- 3. Anschaffungsnahe HK nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG:** Dieses Thema war vermehrt Gegenstand aktueller BFH-Rspr.⁷ Hier ging es bspw. um die Frage, welche Aufwendungen in die Berechnung der 15 %-Grenze aufzunehmen sind und wie sich § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zum Handelsrecht verhält. Zur Behandlung von Schönheitsreparaturen und der gebäudeteilbezogenen Betrachtungsweise vgl. das BMF-Schreiben v. 20.10.2017.⁸
- 4. GWG bzw. Sammelposten nach § 6 Abs. 2 EStG bzw. § 6 Abs. 2a EStG:** Die Grenze nach § 6 Abs. 2 EStG wurde von 410 € auf 800 € und die Wertuntergrenze für die Anwendung des Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a EStG von 150 € auf 250 € angehoben.
- 5. Ermittlung von AK/HK (= Standardthema).**
- 6. Teilwertabschreibung (= Standardthema).⁹**
- 7. Pensionsrückstellungen:** Handelsrechtlich gab es eine Änderung in § 253 Abs. 2 HGB zur Abzinsung bei Altersversorgungsverpflichtungen. Steuerlich wurde die Altersgrenze für die frühestmögliche Passivierungsmöglichkeit in § 6a Abs. 2 EStG in Abhängigkeit des Zeitpunkts der Pensionszusage neu gefasst.
- 8. Verpflichtungsübernahmen:** Zur Anwendung der Vorschriften nach § 5 Abs. 7 EStG und § 4f EStG (zuletzt Teil der StB-Prüfung 2015) hat das BMF mit Schreiben v. 30.11.2017¹⁰ umfassend Stellung genommen. Insbe-

sondere die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen einer Schuldübernahme und Schuldbeitritt bzw. Erfüllungsübernahme mit Schuldfreistellung spielt demnach für die steuerliche Behandlung eine wichtige Rolle.

- 9. Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG/R 6.6 EStR:** Hier sei auf den neu eingeführten § 6b Abs. 2a EStG hingewiesen, einer „Stundungsvorschrift“ bei Reinvestitionsgütern in der EU bzw. im EWR.
- 10. Anpassungsbuchung nach Betriebsprüfung:** Auch ein Standardthema, das 2017 und 2018 nicht Prüfungsgegenstand war. Daher steigt die Wahrscheinlichkeit, dass es hierzu in 2019 wieder eine Aufgabe geben wird.
- 11. Latente Steuern:** Da handels- und steuerrechtliche Ansätze gegenübergestellt werden, gehören latente Steuern zu den Standardthemen.

Das **Umwandlungssteuerrecht** war zuletzt 2014 und 2016 Prüfungsgegenstand und ist daher für 2019 vermehrt prüfungsrelevant. „Klassiker“ sind Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG¹¹ oder in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.¹² Bezüglich der Gewährung von Gegenleistungen neben den Gesellschaftsrechten hat es eine gesetzliche Änderung gegeben (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG und § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).

Ferner wird die **Unterscheidung zwischen handels- und steuerrechtlichen Ansätzen** voraussichtlich weiter eine große Rolle spielen, so dass dieses „Zusammenspiel“ der beiden **Bilanzen** unbedingt trainiert werden muss. Erarbeiten Sie sich daher ein Lösungsschema (vgl. Kap. I.4.) und halten Sie dieses strikt (!) ein. Denn andernfalls „schießen“ Sie lediglich auf das Problem und verschenken infolge der fehlenden Struktur wichtige „Fußgängerpunkte“. Dies gilt insbesondere für vermeintlich „einfach“ strukturierte Aufgaben.

AUTOREN

Lars Nüdling,

Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht.

Dr. Ingmar Schörck,

Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

⁴ Der SteuerStud RechtsprechungsRadar zum Bilanzsteuerrecht liefert Ihnen Kurzkomentierungen zu wichtigen höchstrichterlichen Entscheidungen: Marx, SteuerStud 2/2019 S. 82 [☞XAAAG-96926].

⁵ BMF, Schreiben v. 16.12.2016 - IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl 2016 I S. 1431 [☞CAAAF-89189].

⁶ BMF, Schreiben v. 20.3.2017 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423 [☞TAAAG-41398].

⁷ BFH, Urteile v. 14.6.2016 - IX R 25/14, BStBl 2016 II S. 992 [☞BAAAF-82844], IX R 22/15, BStBl 2016 II S. 999 [☞RAAAF-82843], und IX R 15/15, BStBl 2016 II S. 996 [☞HAAAF-82842]. Vgl. hierzu auch die Kommentierung von Gehm, SteuerStud 1/2016 S. 7 [☞QAAAF-86656].

⁸ BMF, Schreiben v. 20.10.2017 - IV C 1 - S 2171 c/09/10004: 006 [☞EAAAG-62071].

⁹ BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171 -b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [☞BAAAF-81512].

¹⁰ BMF, Schreiben v. 30.11.2017 - IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl 2017 I S. 1619 [☞NAAAG-64265].

¹¹ Vgl. hierzu bereits Unterberg, SteuerStud 8/2018 S. 536 [☞AAAAG-85121] zzgl. Schaubild in SteuerStud 8/2018 S. 511 [☞ZAAAG-85117] sowie SteuerStud 9/2018 S. 599 [☞CAAAG-85129], Cortez/Brucker, SteuerStud 12/2017 S. 781 [☞AAAAG-57004], und Weiss, SteuerStud 1/2016 S. 26 [☞IAAAF-18217].

¹² Vgl. hierzu bereits Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 406 [☞UAAAG-79567] und SteuerStud 4/2017 S. 240, 244 [☞VAAAG-37499]; Brucker/Cortez, SteuerStud 10/2017 S. 638 [☞IAAAG-53326]; Übungsklausur bei Suck, SteuerStud 12/2018 S. 851 [☞RAAAG-95392]; Schäfer/Winkler/Schörck, Beilage 1/2018 zu SteuerStud 6/2018 S. 47 [☞QAAAG-79606].

IHRE SCHNELLEN BESTELLWEGE:



Service-Fon
02323.141-940



E-Mail
bestellung@nwb.de



Internet
go.nwb.de/sus



Postanschrift
NWB Verlag · 44621 Herne

ABSENDER

Bitte leserlich in Druckbuchstaben ausfüllen.

Firmenanschrift Privatanschrift (zutreffendes bitte ankreuzen)

Firma · Kanzlei · Institution*

Kundennummer

Titel · Vorname · Name*

Geburtsdatum

Funktion

Straße · Postfach*

PLZ · Ort*

Telefon · Fax

eMail-Adresse*

Anzahl Berufsträger

Anzahl Mitarbeiter (ca.)

Branche

*Pflichtangaben

97048



JA, ich möchte das Themenmodul **Steuer + Studium** 4 Wochen kostenlos testen!

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

23,09 € monatlich inkl. der gesetzlichen MwSt.

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis*** zu **14,99 €** inkl. der gesetzlichen MwSt. infrage.

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

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

Nach Ablauf des Gratis-Tests erhalte ich die Printausgabe für 3,75 € (D) inkl. gesetzlicher MwSt. pro Monat. Der Versandkostenanteil beträgt zzgl. zum monatlichen Abonnementpreis 0,90 € (für Lieferungen außerhalb Deutschlands 1,80 €). Den Bezug kann ich jederzeit kündigen.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.

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, 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 (ggfs. ihr Geburtsdatum im Rahmen der Identitätsfeststellung und Altersverifikation), 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.1 a), 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