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

Themenauswertung der „Dauerbrenner“ und wichtige Tipps für 2023

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Am dritten Tag der schriftlichen StB-Prüfung[1] ist das Themengebiet „Buchführung und Bilanzwesen“ Prüfungsgegenstand. Diese Herausforderung zeigt sich insbesondere in zweierlei Hinsicht: Zum einen sind die Klausurinhalte sehr breit aufgestellt, da neben den klassischen Bilanzierungsthemen auch umfassende Kenntnisse in den anderen Rechtsgebieten gefordert sind. Zum anderen fällt es vielen Teilnehmern schwer, einen „roten Faden“ für den Aufbau ihrer Lösung zu finden und Problemstellungen zu erkennen. Der „Königsweg“ ist daher die Optimierung der Prüfungsvorbereitung: Hierzu ermöglicht es Ihnen die nachfolgende Themenauswertung zunächst, sich in Ihrer Prüfungsvorbereitung auf die „Dauerbrenner“ zu fokussieren.[2] Ergänzt wird dies im Anschluss durch wichtige Tipps für die anstehende schriftliche StB-Prüfung 2023 in Form von Hinweisen zum Lösungsaufbau.

I. Allgemeines

1. Klausurinhalte/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. Der Fokus liegt hier auf dem Sammelbegriff „Bilanzsteuerrecht“. Die Klausur erfordert umfangreiche Kenntnisse der **Bilanzierung aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht**. Dies wiederum verlangt 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**[3] können Prüfungsgegenstand sein.[4]

Die Vielschichtigkeit der Prüfung und das geforderte breite Wissen auch in den anderen Rechtsgebieten zeigte sich zuletzt in der **Klausur des Jahres 2022**. Hier wurde u. a. verlangt, den Beginn und das Ende einer Betriebsaufspaltung und deren Auswirkungen auf die Bilanzierung und die Besteuerung i. R. des § 16 EStG zu erkennen. Parallel dazu mussten das Vorliegen einer verdeckten Einlage (vE), einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) sowie die Folgen einer Realteilung gewürdigt werden. Prüflinge gaben in Gesprächen später teilweise an, dass sie das Gefühl hatten, eine „Ertragsteuerklausur“ zu schreiben.

In den **Jahren 2021 und 2020** wurden neben den bilanz- und ertragsteuerrechtlichen Themen auch umsatzsteuerliche Problematiken u. a. zu § 15a UStG und der privaten Pkw-Nutzung behandelt.

Die Erfahrungen der letzten Jahre zeigen somit, dass Sie **auch das Wissen des ersten und zweiten Prüfungstags i. R. der Bilanzsteuerrechtsklausur abrufen müssen**. Aufgrund dieser enormen Vielfalt ist es für Ihre Prüfungsvorbereitung besonders wichtig, sich einen **Gesamtüberblick** über den Aufbau und die Struktur der Prüfungen der letzten Jahre zu verschaffen und – hierauf aufbauend – die hierfür erforderlichen „Standardthemen“ sicher zu beherrschen.

2. Aufbau der Klausur und Punktegewichtung

Die Bilanzsteuerrechtsklausur bestand **in den vergangenen Jahren regelmäßig aus drei Teilen (in 2022: vier Teile)**, in denen die gängigen Rechtsformen thematisiert werden. In Abhängigkeit von der Rechtsform, mussten darauf abgestimmte Bilanzierungsprobleme geprüft werden:

- **Bilanzierung bei einem Einzelunternehmen:** Dieser Teil dient regelmäßig dazu, bilanzsteuerrechtliche „Klassiker“ zum Prüfungsgegenstand zu machen. Er besteht daher häufig aus unabhängig voneinander zu lösenden Einzel-

---

* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, 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 Zugelassene Hilfsmittel s. Hilfsmittelerlass 2023, Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über den Termin der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2023 und die hierfür zugelassenen Hilfsmittel v. 14.10.2022 - S 0853, BStBl 2022 I S. 1453 NWB HAAAJ-24344, grundlegend zur schriftlichen StB-Prüfung s. den Leitfaden von Vossel/Horst, SteuerStud 3/2023 S. 161 NWB NAAAJ-28603 und zu strategischen Überlegungen vgl. Kandler, SteuerStud 3/2023 S. 171 NWB XAAAJ-28604. Alle SteuerStud-Lerninhalte inkl. über 100 Übungsklausuren fasst ferner unser PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung unter NWB GAAAH-44658 für Sie zusammen.

2 Themenauswertungen und Tipps zur Prüfungsvorbereitung für die anderen Tage: i. R. der gemischten Klausur s. zum Verfahrensrecht Große, SteuerStud 3/2023 S. 175 NWB HAAAJ-28605, zur Umsatzsteuer Becker, SteuerStud 3/2023 S. 184 NWB BAAAJ-28607 und zur Erbschaft-/Schenkungsteuer und zum Bewertungsrecht Lehmann, SteuerStud 3/2023 S. 189 NWB RAAAJ-28606 und zur Klausur aus dem Ertragsteuerrecht Baretti/Baur/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2023 S. 200 NWB LAAAJ-28608.

3 Zur Bedeutung des Internationalen Steuerrechts i. R. der Ertragsteuerklausur vgl. auch Baretti/Baur/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2023 S. 200 NWB LAAAJ-28608.

4 Seit dem Jahr 2015 werden die Originalklausuren der StB-Prüfung nicht mehr veröffentlicht. Alle Informationen zu Inhalten in diesem Beitrag basieren daher auf Berichterstattungen von Teilnehmern.

sachverhalten, die eine Würdigung von Bilanzpositionen der Aktiva bzw. Passiva verlangen.

- **Bilanzierung bei einer Personenhandelsgesellschaft (z. B. OHG, KG; auch in Form der GmbH & Co. KG):** Hier werden neben 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, Realteilung, Einbringung nach § 24 UmwStG) gemacht.
- **Bilanzierung bei einer Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH):** Bei der Prüfung von Kapitalgesellschaften werden bspw. die bilanzielle Behandlung einer vGA, vE, die Einlagerückgewähr und der Ausweis latenter Steuern thematisiert. Wie bei Personengesellschaften kann auch hier das Umwandlungsrecht eine Bedeutung haben (z. B. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften).

Die jeweiligen Teile in der Klausur konnten stets unabhängig voneinander bearbeitet werden.

Wie dies den Teilnehmern zwei Monate vor der schriftlichen Prüfung bekannt gegeben worden war, wurden im **Prüfungsjahr 2022** die zu **erreichenden Punkte** im Sachverhalt angegeben. Im Gegensatz zu den Prüfungsklausuren der anderen Tage, wo diese Angabe zu jedem Sachverhalt erfolgte, geschah dies an Tag 3 allerdings nur für den **jeweils übergeordneten Teil**. Es ist damit zu rechnen, dass auch in der schriftlichen StB-Prüfung 2023 die zu erreichenden Punkte vorgegeben sein werden. Ob erneut „nur" eine Angabe pro übergeordnetem Teil erfolgen wird oder aber die Vorgaben so wie an Tag 1 und 2 der Prüfung umgesetzt werden, ist unklar. Die Punktangaben sind von Vorteil, ermöglichen sie es Ihnen doch, das eigene Zeitmanagement zu optimieren und Schwerpunkte auf gewichtige Teile zu legen. Zu beachten ist allerdings, dass die Punktevorgabe auch dazu verleiten kann, sich in einem Bearbeitungsteil „festzubeißen", anstatt „leichtere" Punkte in anderen Teilen abzuarbeiten. Dies müssen Sie also im Blick haben!

3. Struktur der Aufgabenstellung

Jeder einzelne Klausurteil hat seine eigene, auf die jeweilige Rechtsform angepasste Aufgabenstellung. Auf den ersten Blick erscheinen diese Aufgabenstellungen sehr unterschiedlich und aufgrund ihrer eher allgemein gehaltenen Formulierung teilweise unpräzise. Doch es finden sich auch Gemeinsamkeiten, so dass sich die **Struktur der Aufgabenstellung eines jeden Klausurteils** grds. wie folgt darstellt:

a) Allgemeiner Sachverhalt

Hier werden zunächst 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 **für die Bearbeitung der Einzelsachverhalte herauszufiltern:**

- Unternehmensform und -struktur (inkl. Gesellschafterstruktur) und Tätigkeitsbereich,
- Gewinnermittlungszeitraum („Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr."),
- Vorsteuerabzugsberechtigung („Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, wurden nicht getätigt."),
- Größenmerkmale des Betriebs für die Anwendbarkeit gewisser Vorschriften (z. B. latente Steuern, § 7g EStG),
- „Wünsche" des Stpfl. (Einheitsbilanz, hoher Eigenkapitalausweis, niedriger steuerlicher Gewinn, Verlustnutzungsmöglichkeiten),
- vorläufiger Gewinn/Jahresüberschuss,
- Tag der Bilanzerstellung (für Werterhellung, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

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 ist **i. d. R. sehr allgemein gehalten, ohne präzise Vorgaben zur Lösungsstruktur 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. Entwickeln Sie die Bilanzansätze."

Insbesondere diese Aufgabenstellung wird von Prüflingen häufig als schwierig erachtet, da hier im Gegensatz zu den Aufgabenstellungen der anderen Prüfungstage der **„rote Faden" vermisst** wird. Dennoch zeichnet sich auch hier ein **immer wiederkehrendes Prüfungsschema** 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 **1. 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. WG zu erfolgen hat. Im Anschluss daran verlangt die Klausur 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.

In einem **2. Schritt** kann hiernach noch **sachverhaltsübergreifend** eine Darstellung etwaiger **technischer Besonderheiten** verlangt werden, wie z. B. die Folgenden:

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

Es lässt sich festhalten, dass gerade die **technischen Aufgabenstellungen** – sei es zum jeweiligen Einzelsachverhalt oder sachverhaltsübergreifend – eine nicht zu unterschätzende Bedeutung einnehmen. Die Gewichtung liegt geschätzt bei **ca. 10 %–20 %**!

c) Hinweise

In den Hinweisen werden zu beachtende **Besonderheiten aufgezeigt bzw. Themengebiete ausgeschlossen**:

- „Wünsche" des Stpfl. (Einheitsbilanz, hoher Eigenkapitalausweis, niedriger steuerlicher Gewinn etc.; Details s. u.);
- Beachtung oder Außerachtlassung anderer Rechtsgebiete (z. B. Umsatz-, Gewerbe-, Grunderwerbsteuer);
- verwendete Buchungskreise im Unternehmen („Alle Bereiche", „Nur Handelsrecht", „Nur Steuerrecht");
- Änderbarkeit der Veranlagungen der Altjahre nach der AO.

Wahlrechte Handelsbilanz:

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

Schließlich folgen die bilanzsteuerlich zu würdigenden Einzelsachverhalte. Die Anzahl dieser Sachverhalte inkl. Rechtsstand stellte sich in den letzten zehn Jahren wie folgt dar:

Jahr	Klausurteile	Sachverhalte je Klausurteil	Rechtsstand (VZ/Erstellg. JA)
2022*	1 (EU)	3	2021
	2 (KapG)	1	
	3 (PersG)	2	
	4 (KapG)	2	
2021*	1 (EU)	2	2020
	2 (KapG)	2	
	3 (PersG)	4	
2020*	1 (EU)	4	2019
	2 (PersG)	2	
	3 (EU)	5	
2019*	1 (EU)	2	2018
	2 (PersG)	3	
	3 (KapG)	3	
2018*	1 (EU)	3	2017
	2 (PersG)	4	
	3 (KapG)	5	
2017*	1 (EU)	3	2016
	2 (PersG)	6	
	3 (KapG)	3	
2016*	1 (EU)	6	2015
	2 (PersG)	3	
	3 (KapG)	4	
2015*	1 (EU)	4	2014
	2 (PersG)	3	
	3 (KapG)	4	
2014	1 (EU)	3	2013
	2 (PersG)	3	
	3 (KapG)	5	
2013	1 (EU)	4	2012
	2 (KapG)	3	
	3 (PersG)	5	

* **Hinweis:** Die Informationen zu den Prüfungen 2015–2022 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausuren dieser Jahre nicht veröffentlicht wurden.

II. Themenauswertung der StB-Prüfungen 2022–2018

Während die Themen in den **Klausuren der Jahre 2018–2021 keine bösen „Überraschungen"** beinhalteten, zeigte sich im **Prüfungsjahr 2022** eine Bilanzsteuerrechtsklausur, in der zwar ebenfalls klassische Themen abgefragt wurden, jedoch auch eine **starke Verzahnung der zu würdigenden Bilanzierungsproblematiken an ertragsteuerrechtliches Wissen** gegeben war. Nachfolgend erhalten Sie einen Überblick:

1. Prüfungsjahr 2022

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung:

Aktiva

- Grundstück (notwendiges BV durch Betriebsaufspaltung);
- Gebäudeteile (sonstiger Mietereinbau);
- Bilanzierung von Wertpapieren (Folgen einer Kapitalerhöhung);

- Bilanzierung von Bezugsrechten (inkl. Verkauf);
- Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG (Auswirkung einer vE, Beteiligungserträge im BV);
- planmäßige Abschreibung/AfA bei Gebäude nach § 7 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG;
- AK (Tausch, Übernahme schuldrechtlicher Verpflichtungen, verbilligter Kauf als vE);
- HK (Ermittlung mit Gemeinkostenzuschlägen per BAB);
- Bilanzierungsverbot nach erfolgtem Gefahrenübergang.

Passiva (inkl. Rücklagen)

- Verbindlichkeit aus erhaltener Anzahlung (Brutto-, Nettomethode);
- Rückstellung für Rückbau;
- Übernahme schuldrechtlicher Verpflichtungen (§ 5 Abs. 7 EStG);
- Rücklagenbildung nach § 5 Abs. 7 EStG;
- Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG.

Sonstige Themen

- Entnahme und Einlage von WG (Beteiligung an einer GmbH);
- Zeitpunkt des Ausweises eines Ertrags nach dem Realisationsprinzip;
- Realteilung mit Spitzenausgleich;
- Sperrfristverletzung nach Realteilung;
- Betriebsaufspaltung (Beginn und Ende);
- vGA an nahe stehende Personen;
- Folgen einer vE beim Anteilseigner;
- Erkennen einer vE (keine vE bei verbilligter Vermietung; Vorliegen einer vE bei verbilligtem Verkauf);
- Berechnung des Betriebsaufgabegewinns.

Technische Umsetzung:

- Korrekturbuchungssätze;
- Berechnung endgültiger Jahresüberschuss.

2. Prüfungsjahr 2021

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung:

Aktiva

- Gebäude – Ermittlung HK;
- Gebäudeteile (Betriebsvorrichtung, Ladeneinbauten);
- Abriss eines Gebäudes;
- Bilanzierung Beteiligung an KapG (inkl. Verkauf);
- Bilanzierung Beteiligung an PersG (Spiegelbildmethode);
- Forderungen aus Gewinnansprüchen gegenüber PersG;
- AK (Fremdwährung, Tausch, Rente, Schuldübernahme, Abgrenzung Finanzierungskosten);
- HK (Ermittlung mit Gemeinkostenzuschlägen, nachträgliche HK nach Teilabriss);
- planmäßige Abschreibung/AfA bei Gebäude nach § 7 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG;
- AfA bei Gebäude nach AfaA (Gebäudeabbruch);
- AfA bei Gebäude nach nachträglichen HK.

Passiva

- Verbindlichkeiten in Fremdwährung (§ 256a Satz 2 HGB);
- Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG;
- Firmenwert in Ergänzungsbilanz.

Sonstige Themen

- Einlagen;
- Entnahme (Privatnutzung Pkw);
- unentgeltliche Wertabgabe;
- Verschmelzung von KapG;
- Auswirkungen § 27 KStG bei einer Verschmelzung.

Technische Umsetzung:

- Korrekturbuchungssätze;
- Entwicklung der Bilanzansätze.

3. Prüfungsjahr 2020

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung:

Aktiva

- Gebäude im BV mit teilweiser Fremdvermietung an Arbeitnehmer;
- Gebäudeteile (Mietereinbauten);
- immaterielle WG (Firmenwert);
- Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG (als notwendiges BV) – Beteiligungsertrag;
- Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG – Auswirkungen einer vE in Tochtergesellschaft (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG);
- Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG – Verkauf der Beteiligung;
- Bilanzierung von Gratisaktien;
- Fremdwährungsforderung mit § 256a Satz 2 HGB;
- Einbringung einzelner WG in eine PersG (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG);
- planmäßige Abschreibung Firmenwert;
- planmäßige Abschreibung Gebäude (§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG);
- AfaA und anschließende Wertaufholung;
- ARAP (Disagio mit Zinsstaffelmethode).

Passiva (inkl. Rücklagen)

- Darlehensverbindlichkeit;
- Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG;
- Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG für teilentgeltlichen Verkauf;
- Rückstellung für Rückbau;
- Rückstellung Patentverletzung.

Sonstige Themen

- Entnahmen (Steuerabzugsbeträge nach Gewinnausschüttung);
- Gründung einer PersG;
- Einbringung nach § 24 UmwStG (mit sonstiger Gegenleistung);
- Einbringung eines WG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG;
- SBV und Sondervergütungen;
- Ergänzungsbilanzen;
- KapErhStG;
- § 15a UStG;
- Erkennen einer geleisteten vE (teilentgeltlicher Verkauf);
- Anpassung nach BP.

Technische Umsetzung:

- Anpassungsbuchung zur Wahrung des Bilanzzusammenhangs;
- Korrekturbuchungssätze;
- Erstellung Bilanzen;

- Berechnung Gesamtgewinn für Handels- und Steuerbilanz;
- Rückstellungsberechnung;
- Gewinnverteilung bei PersG.

4. Prüfungsjahr 2019

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung:

Aktiva

- Gebäudeteile (Mietereinbauten);
- bebautes Grundstück (inkl. Übertragung nach § 6b EStG);
- immaterielle WG (selbst hergestellt und entgeltlich erworben);
- Leasing bewegliches WG;
- SBV;
- Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG – Übertragung nach § 6b Abs. 10 EStG;
- Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG – Auswirkungen einer vE in Tochtergesellschaft (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG);
- planmäßige Abschreibung einer Betriebsvorrichtung;
- planmäßige Abschreibung Gebäude (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG);
- ARAP;
- Überführung nach § 6 Abs. 5 EStG.

Passiva (inkl. Rücklagen)

- Verbindlichkeit aus Darlehen;
- Verbindlichkeit aus Leasing (Tilgung/Zinsberechnung nach Zinsstaffelmethode);
- Auflösung und Übertagung § 6b-Rücklage.

Sonstige Themen

- Bilanzberichtigung;
- latente Steuern;
- Bilanzierungskonkurrenz BV Einzelunternehmen – SBV;
- Gesellschafterwechsel unter Zurückbehaltung SBV;
- Erkennen einer geleisteten vE (Unterpreisverkauf).

Technische Umsetzung:

- Korrekturbuchungssätze;
- Erstellung Bilanzen;
- Darstellung Gewinnauswirkung;
- Berechnung Gesamtgewinn und Rückstellungsberechnung.

5. Prüfungsjahr 2018

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung:

Aktiva

- Immaterielle WG;
- Forderungsbewertung mit Pauschalwertberichtigung;
- Ermittlung HK mit Wahlrechtskomponenten (Verwaltungsgemeinkosten etc.);
- Bilanzierung Beteiligung an einer PersG;
- Bilanzierung Beteiligung an einer KapG (notwendiges BV);
- Bilanzierung eigener Anteile;
- Ermittlung eines Teilwerts;
- Teilwertabschreibung/Prüfung dauerhafte Wertminderung;
- ARAP (Aufwand USt bei erhaltener Anzahlung).

Passiva (inkl. Rücklagen)

- Verbindlichkeit aus erhaltener Anzahlung (Brutto-, Nettomethode);
- Verbindlichkeit KapESt nach vGA;
- Verbindlichkeit USt nach falschen USt-Sätzen;
- Drohverlustrückstellung.

Sonstige Themen

- Bilanzierung schwebender Geschäfte;
- Bilanzberichtigung;
- latente Steuern;
- Austritt lästiger Gesellschafter mit Ermittlung der Abfindungshöhe;
- Sonderbetriebsausgaben und SBV;
- korrespondierende Bilanzierung;
- Unterschied Gewinn vorab/Sondervergütung;
- Erkennen einer vGA;
- Erkennen eines falschen USt-Satzes.

Technische Umsetzung:

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

6. Zusammenfassende Auswertung

Auch wenn die Aufgabenbereiche und Themen in der Bilanzsteuerrechtsklausur oftmals sehr weit gefasst sind, lässt sich erkennen, dass **folgende „klassischen" bilanzsteuerrechtlichen Themen** den **Schwerpunkt** ausmachen:

- Gebäude;
- Gebäudeteile (Mietereinbauten);
- immaterielle WG;
- Ermittlung AK/HK;
- AfA nach besonderen Vorgängen (nach Teilwertabschreibung, § 6b EStG, nachträglichen AK/HK);
- Teilwertabschreibung;
- Aufdeckung stiller Reserven und dabei Anwendung von § 6b EStG, R 6.6 EStR;
- latente Steuern;
- Bilanzierung von Beteiligungen (an PersG und KapG);
- Ausscheiden eines Gesellschafters (inkl. Realteilung);
- Gesellschafterwechsel;
- Gründung einer PersG;
- SBV;
- AfA in Ergänzungsbilanz;
- Vorgänge nach dem UmwStG.

Auffällig ist, dass **aktuelle Rechtsänderungen, Verwaltungsauffassungen und Rechtsentwicklungen zeitnah aufgegriffen** wurden. So war bspw. die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG zur Berechnung der HK seit Einführung regelmäßig Prüfungsgegenstand. Im Jahr 2017 wurde kurze Zeit nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens v. 19.12.2016[5] die Abschreibung in der Ergänzungsbilanz nach einem Gesellschafterwechsel abgefragt. Im **Jahr 2022** wurde aus dem BMF-Schreiben v. 30.11.2017[6] zu § 5 Abs. 7 EStG das dortige Beispiel fast 1:1 als Aufgabe in die Klausur eingefügt; zudem wurde die Realteilung zeitnah nach Aktualisierung des BMF-Schreibens[7] aufgegriffen.

5 BMF, Schreiben v. 19.12.2016 - IV C 6 - S 2241/15/10005, BStBl 2017 I S. 34 NWB QAAAF-89287.
6 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 - IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl 2017 I S. 1619 NWB NAAAG-64265.
7 BMF, Schreiben v. 19.12.2018 - IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl 2019 I S. 6 NWB ZAAAH-03838.

Hauptthemenfelder 2022–2013										
Prüfungsjahr	**2022**	**2021**	**2020**	**2019**	**2018**	**2017**	**2016**	**2015**	**2014**	**2013**
Allgemeines Bilanzsteuerrecht										
AKTIVA										
Immat. VG / WG des AV inkl. Firmenwert	X	X	X	X	X	X			X	X
GruBo / Gebäude inkl. Mietereinbauten	X	X	X	X	X		X	X	X	X
Ermittlung AK	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Ermittlung HK	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Abschreibung – planmäßig										
► Planmäßige AfA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
► GWG / Sammelposten							X		X	
Abschreibung – außerplanmäßig										
► TW-Abschreibung auf AV		X	X		X	X		X		X
► TW-Abschreibung auf UV (ohne Forderung)			X				X			
► Forderungsbewertung			X		X			X	X	
Entnahmen / Einlagen	X	X	X	X	X		X		X	X
PASSIVA										
Verbindlichkeiten	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Rückstellungen	X		X		X	X	X			X
Rechnungsabgrenzungsposten										
► ARAP			X	X	X		X		X	X
► PRAP										X
Steuerliche Wahlrechte										
§ 7g EStG					X					X
§ 6b EStG	X	X	X	X			X	X	X	X
R 6.6 EStR						X				
Sonstige Themen										
Bewertungseinheiten								X		
Latente Steuern				X	X	X	X	X	X	X
Bilanzberichtigung				X	X	X		X		
Anpassung nach BP			X				X	X	X	X
Entstrickung								X		
Leasing				X						
Spezielle Themen zu Personengesellschaften										
ErgBil		X	X	X	X	X	X	X		
SBV			X	X	X	X	X		X	X
Übertragung / Überführung i. S. des § 6 Abs. 5 EStG			X	X		X				
§ 6 Abs. 3 EStG										
Wechsel / Ausscheiden eines Gesellschafters (inkl. Realteilung)	X			X	X			X		X
Bilanzierung einer Beteiligung an einer PersG		X				X				
Gesonderte und einheitliche Feststellung			X					X	X	X
Spezielle Themen zu Kapitalgesellschaften										
vGA / vE	X		X	X	X	X			X	X
Dividendenerträge	X		X						X	
Bilanzierung einer Beteiligung an einer KapG	X	X	X	X						
Eigene Anteile					X					
Umwandlungssteuerrecht										
§ 3–9 UmwStG										
§ 11–13 UmwStG		X		Tag 2						
§ 20 UmwStG		Tag 2								
§ 21 UmwStG	Tag 2									
§ 22 UmwStG	Tag 2									
§ 24 UmwStG			X				X		X	

III. Tipps zur Prüfungsvorbereitung

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 ein **schematischer Lösungsaufbau bei den Standardthemen** möglich.

Die insoweit zu prüfenden Schritte sollen daher im Folgenden noch einmal vertieft werden:

1. Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung

Die Klausur verlangt regelmäßig sowohl die handels- als auch die steuerrechtliche 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 des EStG neben der Würdigung anderer steuerlicher, zivil- und gesellschaftsrechtlicher Fachfragen, die für die Bilanzierung eine wichtige Rolle spielen.

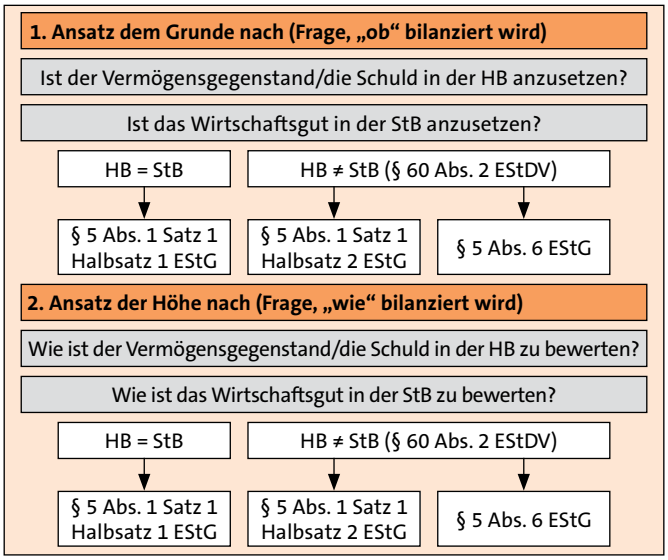
Hauptproblematik dabei ist das **Zusammenspiel zwischen den handelsrechtlichen Regelungen und den steuerlichen Bilanzierungsvorschriften**. Die Prüfung legt auf die Trennung großen Wert, was sich insbesondere durch die in der Aufgabenstellung vorgegebenen unterschiedlichen Buchungskreise (vgl. Kap. I.3.b)) zeigt.

Die Prüfungsteilnehmer müssen zeigen, inwieweit eine Korrespondenz gegeben ist bzw. inwieweit 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 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.

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

- **ob** ein Vermögensgegenstand, eine Schuld bzw. ein WG 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 **WG** (bzw. Vermögensgegenstand oder Schuld) vorliegt,
- dieses dem Stpfl. als **Eigentümer** (bzw. Schuldner) zuzurechnen ist und
- es dem **BV** (ggf. notwendig bzw. gewillkürt) zuzuordnen ist.

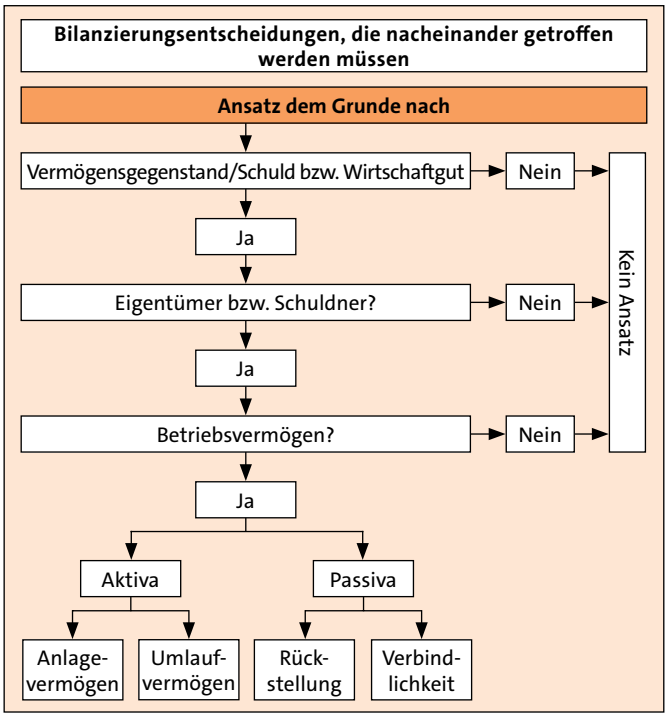
Aus der Klausurlösung muss hier mit entsprechender Begründung und Subsumtion erkennbar werden, ob eine Aktivierung bzw. Passivierung gem. des Vollständigkeitsgebots (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) in der Handelsbilanz zu erfolgen hat. Sofern dies bejaht wird, ist zudem eine Aussage dazu zu treffen, wo genau 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 WG 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**. Problemgestaltungen, die nähere Ausführungen erfordern, sind bspw.:

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

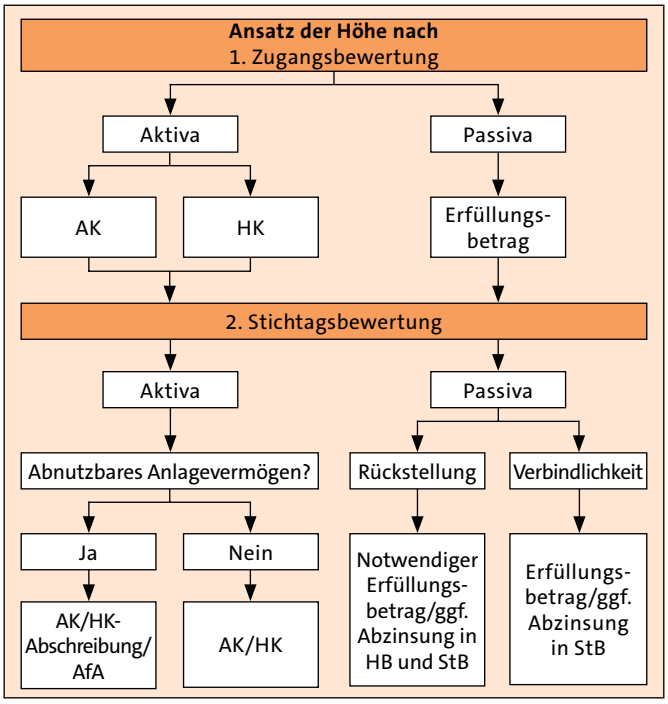
Zwingend sollte aber zumindest eine Aussage dahingehend getroffen werden, ob es sich um **Anlage- oder Umlaufvermögen** bzw. eine **Rückstellung oder Verbindlichkeit** handelt. Grund hierfür ist, dass die weitere Behandlung i. R. der Bewertung auf dieser Rechtsfolge aufbaut.

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 WG 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. bei 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:

I. Ansatz dem Grunde nach	**Beispiel:** Anschaffung einer Maschine
Vorliegen eines Vermögensgegenstands (Schuld) bzw. eines WG	Maschine = WG
Zurechnung (Eigentümer = Stpfl.)	Zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer = Stpfl.
Zuordnung zum Betriebsvermögen	Notwendiges BV
ERGEBNIS	Aktivierungsgebot in HB und StB; Ausweis im AV (§ 247 Abs. 2 HGB)
II. Ansatz der Höhe nach	
Bewertung Zugangszeitpunkt	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 _____ €

2. Technische Umsetzung

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

a) 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 daraufgelegt, 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 sind erfüllt.

LÖSUNG Die **Veräußerungskosten** sind wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht, so dass in der Handels- und in der 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 €

b) 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.[8] Die **Prüfungen der letzten Jahre** haben diesbzgl. **keine Vorgaben** gemacht.

Darstellung der 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 gemacht werden – 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 ggf. auf **außerbilanzielle Änderungen** zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns (nicht: Steuerbilanzgewinn!) einzugehen (z. B. Teileinkünfteverfahren, Investitionsabzugsbetrag, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben).

BEISPIEL 1A Wie Beispiel 1; 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 €

IV. Ausblick: Schriftliche StB-Prüfung 2023

Trotz der großen Vielfalt der möglichen Themen ähnelten sich die Prüfungen in den vergangenen Jahren bzgl. des strukturellen Aufbaus. Zwar ist eine genaue Prognose der Themen für die schriftliche Prüfung 2023 unmöglich, aber zumindest lassen sich Tendenzen anhand der Prüfungsinhalte der Vergangenheit ableiten.

8 „Blaupause“ zur Bilanzpostenmethode und GuV-Methode bei Brähler, SteuerStud 9/2021 S. 587 NWB ZAAAH-81939.

Der **Fokus der Vorbereitung** sollte auf die **klassischen Bilanzierungsthemen** gelegt werden, ergänzt um das Wissen in den Bereichen **Einkommen-/Körperschaft- und Umwandlungssteuerrecht**. Da aktuelle Gesetzesänderungen und Rechtsentwicklungen[9] **immer** wieder zeitnah aufgegriffen werden, ist u. E. im Hinblick auf die **schriftlichen StB-Prüfung 2023 mit folgenden Themen inkl. der „Klassiker" zu rechnen**:

- **Degressive AfA:** Die Auswirkungen der Corona-Pandemie haben einige steuerliche Änderungen bewirkt. So wurde § 7 Abs. 2 EStG wieder für anwendbar erklärt für Anschaffungen/Herstellungen in den Jahren 2020–2022. Demnach kann alternativ zu § 7 Abs. 1 EStG eine degressive AfA i. H. von 2,5 des linearen AfA-Satzes, max. 25 %, für WG des abnutzbaren, beweglichen Anlagevermögens vorgenommen werden. In den StB-Prüfungen 2021 und 2022 wurde die degressive AfA in allen Sachverhalten in der Aufgabenstellung ausgeschlossen. Vieles spricht daher dafür, dass in der kommenden Prüfung zumindest in einem Teil der Klausur diese AfA-Methode thematisiert werden wird.
- **Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG/R 6.6 EStR:** Diese Vorschriften gehören zu den absoluten „Dauerbrennern" der vergangenen Jahre. Insbesondere § 6b EStG wurde in den letzten Jahren regelmäßig abgeprüft. Zu erwähnen sind hier darüber hinaus Neuerungen zu § 6b EStG in Bezug auf Reinvestitionen innerhalb der EU bzw. im EWR außerhalb Deutschlands (§ 6b Abs. 2a EStG sowie BMF-Schreiben v. 7.3.2018[10]) und in Bezug auf die Verlängerung der Reinvestitionsfristen, sollten die Fristen in 2020, 2021 bzw. 2022 auslaufen (§ 52 Abs. 14 EStG).
- **Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG:** Die Vorschrift wurde i. R. des JStG 2020 geändert. So wurde der Investitionsabzugsbetrag (IAB) u. a. von 40 % auf 50 % gehoben. Außerdem wurde in Bezug auf Personengesellschaft die Anwendbarkeit des § 7g EStG eingeschränkt. Demnach können im Gesamthandsvermögen (bzw. im SBV) gebildete Investitionsabzugsbeträge auch nur dort hinzugerechnet werden nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG (vgl. § 7g Abs. 7 EStG). Die Änderungen gelten erstmals für IAB und Sonderabschreibungen, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wj. in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 16 EStG). Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG ist der IAB gem. § 7g Abs. 1 EStG wieder rückgängig zu machen, soweit bis zum Ende des dritten auf das Wj. des Abzugs folgenden Wj. keine begünstigte Investition erfolgt ist, wobei infolge der Corona-Pandemie diese Frist zwecks Schonung der Liquidität von Unternehmen angepasst wurde (§ 52 Abs. 16 Satz 3, 4 und 5 EStG). Ebenfalls zu beachten ist das aktuelle BMF-Schreiben v. 15.6.2022[11]. Auch § 7g EStG wurde in den Prüfungen der letzten Jahre stets in der Aufgabenstellung ausgeschlossen. Die aktuellen Änderungen sprechen jedoch für eine erhöhte Prüfungsrelevanz.
- **Sonderabschreibung nach § 7b EStG:** Mit dieser Regelung sollen die in der von der Bundesregierung gestarteten Wohnraumoffensive vorgesehenen steuerlichen Anreize für den Mietwohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment in die Tat umgesetzt werden. Die Einführung des § 7b EStG (Sonderabschreibung) trägt durch gezielte Förderung des Neubaus von Mietwohnungen hierzu bei. Zu § 7b EStG hat das BMF Anwendungsschreiben erlassen (BMF-Schreiben v. 7.7.2020[12] und v. 21.9.2021[13]). Für die Anschaffung und Herstellung neuer Wohnungen können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 % der Bemessungsgrundlage neben der AfA nach § 7 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen werden. Für StB-Prüfungen in späteren Jahren möglicherweise relevant: Durch das JStG 2022 wurde § 7b Abs. 2–4 EStG umfassend geändert. Diese Änderungen finden für Mietwohnungen Anwendung, die aufgrund eines Bauantrags oder einer entsprechenden Bauanzeige in den Jahren 2023–2026 hergestellt werden. Die Anschaffung einer solchen Wohnung ist dann begünstigt, wenn der Erwerber das Gebäude oder die neue Wohnung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung rechtswirksam erwirbt. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung werden die Voraussetzungen an diese Wohnungen an bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt. Zudem werden die einzuhaltende Baukostenobergrenze und die max. förderfähige Bemessungsgrundlage verändert. Der bisherige Anwendungsbereich des § 7b EStG erfasste nur noch solche neuen Wohnungen, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige vor dem 1.1.2022 gestellt wurde. Somit sind neue Wohnungen, die aufgrund eines Bauantrags oder einer Bauanzeige im Jahr 2022 hergestellt werden, vom Anwendungsbereich des § 7b EStG ausgeschlossen.[14]
- **Entstrickung/Verstrickung:** In Folge des ATAD-Umsetzungsgesetzes (ATADUmsG) gab es auch umfangreiche Änderungen im Bereich der Entstrickungs-/Verstrickungsregelungen in § 4 Abs. 1 EStG, den dazugehörigen Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 4–5b EStG sowie für die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens nach § 4g EStG. Erwähnenswert ist hier, dass der steuerliche Ausgleichsposten nun nicht mehr begrenzt ist auf Entstrickungen innerhalb der EU, denn die Anwendbarkeit wurde um den EWR erweitert. Bezüglich der Bewertung einer Verstrickung wurde zudem eine Wertverknüpfung eingeführt in Bezug auf einen möglichen Entstrickungswert im anderen Staat (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG). Außerdem wurde eine Antragsmöglichkeit eingeführt, einen Verstrickungstatbestand auch dann zu erfüllen, sofern eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts entfällt. Zuvor wurde eine Verstrickung nur dann angenommen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht begründet wird. Die Neuregelungen hierzu finden sich in **§ 4 Abs. 1 Satz 9, Satz 3 Halbsatz 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG**.
- **Ehegattengrundstück:** Wird von einem Stpfl. ein Gebäude auf alleinige Kosten auf einem Grundstück errichtet,

9 Der SteuerStud RechtsprechungsRadar zum Bilanzsteuerrecht liefert Ihnen Kurzkommentierungen zu wichtigen höchstrichterlichen Entscheidungen: vgl. Marx, SteuerStud 2/2023 S. 82 NWB IAAAJ-27180; zu den wichtigsten Gesetzesänderungen in 2022 vgl. Brähler, SteuerStud 12/2022 S. 788 NWB YAAAJ-23884 zzgl. Schaubild, SteuerStud 12/2022 S. 771 NWB UAAAJ-23881 (finaler Rechtsstand in der NWB Datenbank!).

10 BMF, Schreiben v. 7.3.2018 - IV C 6 - S 2139/17/10001 :001, BStBl 2018 I S. 309 NWB MAAAG-78216.

11 BMF, Schreiben v. 15.6.2022 - IV C 6 - S 2139-b/21/10001 :001, BStBl 2022 I S. 945 NWB JAAAJ-15870.

12 BMF, Schreiben v. 7.7.2020 - IV C 3 - S 2197/19/10009 :008, BStBl 2020 I S. 623 NWB RAAAH-53359.

13 BMF, Schreiben v. 21.9.2021 - IV C 3 - S 2197/19/10009 :009, BStBl 2021 I S. 1805 NWB NWB FAAAH-89973.

14 Vgl. hierzu die Fallstudie von Hübner, SteuerStud 1/2023 S. 43, 49 ff. NWB BAAAJ-25075.

das nicht ihm allein eigentumsrechtlich zuzurechnen ist, ist z. T. ein Aufwandsverteilungsposten zu bilden (vgl. **H 4.7 Drittaufwand EStH und H 4.7 Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut EStH** und BMF-Schreiben v. 16.12.2016[15]).

- **Anschaffungsnahe HK nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG:** Dieses Thema war vermehrt Gegenstand aktuellerer BFH-Rspr.[16] 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[17].
- **Rechnungsabgrenzung – Wahlrecht:** Mit dem JStG 2022 wurde steuerrechtlich die Vorschrift des § 5 Abs. 5 EStG angepasst, so dass für Rechnungsabgrenzungen ein Wahlrecht besteht, wenn diese betragsmäßig unter der GWG-Grenze des § 6 Abs. 2 EStG liegen. Dieser neue **§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG** ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 enden.
- **Ermittlung von AK/HK** (= Standardthema).
- **Teilwertabschreibung** (= Standardthema).[18]
- **Besondere AfA Problematiken:** Standard sind AfA-Problematiken wie z.B. AfA nach Teilwertabschreibung, nach AfaA (§ 11c EStDV), nach nachträglichen AK/HK.
- **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. 30.11.2017[19] umfassend Stellung genommen. Insbesondere die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen Schuldübernahme und Schuldbeitritt bzw. Erfüllungsübernahme mit Schuldfreistellung spielt demnach für die steuerliche Behandlung eine wichtige Rolle.
- **Anpassungsbuchung nach BP** (=Standardthema).[20]
- **Latente Steuern:** Da handels- und steuerrechtliche Ansätze gegenübergestellt werden, gehören latente Steuern zu den Standardthemen. Weil diese Thematik in den Jahren 2020, 2021 und 2022 nicht Gegenstand war, steigt insoweit die Wahrscheinlichkeit für die Prüfung 2023.
- **Bilanzsteuerrechtliche Auswirkungen einer vE/vGA:** In den letzten Jahren werden regelmäßig auch die bilanzsteuerrechtlichen Folgen einer vE bzw. vGA problematisiert. Die Thematik wird insbesondere bei Einkaufs-/Verkaufsgeschäften aufgegriffen. Aus Gesellschaftersicht können ggü. der Kapitalgesellschaft diese Fallgestaltungen auftreten:
  - Überpreiserwerb = vE;
  - Unterpreiserwerb = vGA;
  - Überpreisverkauf = vGA;
  - Unterpreisverkauf = vE.

  Zur Bestimmung der AK wird auf das BMF-Schreiben v. 28.5.2002 verwiesen[21].
- **Überführung/Übertragung von WG:** Ebenfalls erhöht prüfungsrelevant erscheint die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG. Hier gab es eine Änderung der Rspr. und der Verwaltungsauffassung[22] in Bezug auf die Einbringung eines WG in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II. Danach führt jedenfalls die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten.
- **Unentgeltliche Übertragungen von Mitunternehmeranteilen:** Mit BMF-Schreiben v. 20.11.2019[23] wurde umfassend zur kombinierten Anwendung von § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG Stellung genommen.
- Das **Umwandlungssteuerrecht** wurde zuletzt 2019, 2021 und 2022 am zweiten Tag der Prüfung (Klausur aus dem Ertragsteuerrecht[24]) sowie 2020 und 2021 am dritten Tag abgeprüft. Es ist auch für 2023 weiterhin vermehrt prüfungsrelevant. „Klassiker“ sind Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG oder in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.[25]
- 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 das Lösungsschema (vgl. Kap. III.) und halten Sie dieses strikt (!) ein. Anderenfalls „schießen“ Sie lediglich auf das Problem und verschenken infolge der fehlenden Struktur wichtige „Fußgängerpunkte“!

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

AUTOREN

Lars Nüdling,
Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent sowie darüber hinaus 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.

15 BMF, Schreiben v. 16.12.2016 - IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl 2016 I S. 1431 NWB CAAAF-89189.
16 BFH, Urteile v. 14.6.2016 - IX R 25/14, BStBl 2016 II S. 992 NWB BAAAF-82844, IX R 22/15, BStBl 2016 II S. 999 NWB RAAAF-82843, und IX R 15/15, BStBl 2016 II S. 996 NWB HAAAF-82842. Vgl. hierzu auch die Kommentierung von Gehm, SteuerStud 1/2016 S. 7 NWB QAAAF-86656.
17 BMF, Schreiben v. 20.10.2017 - IV C 1 - S 2171 c/09/10004: 006 NWB EAAAG-62071.
18 BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171 -b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 NWB BAAAF-81512.
19 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 - IV C 6 - S 2133/14/10001 , BStBl 2017 I S. 1619 NWB NAAAG-64265.
20 Vgl. hierzu Brähler, SteuerStud 9/2021 S. 603 NWB QAAAH-81942 und SteuerStud 10/2021 S. 678 NWB MAAAH-83627.
21 BMF, Schreiben v. 28.5.2002 - IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl 2002 I S. 603 NWB HAAAA-85932.
22 BMF, Scheiben v. 26.7.2016 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684 NWB EAAAF-79169.
23 BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl 2019 I S. 1291 NWB KAAAH-87167.
24 Vgl. hierzu Baretti/Baur/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2023 S. 200 NWB LAAAJ-28608.
25 Vgl. hierzu Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306 (zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370); s. zudem die Übungsklausur zu § 20 UmwStG von Unterberg, SteuerStud 1/2020 S. 67 NWB NAAAH-34149 sowie zu § 24 UmwStG von Paintner, SteuerStud 12/2022 S. 822 NWB MAAAJ-23888.

nwb

JETZT **KOSTENLOS** TESTEN

STARTHELFER 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
- Karriereführer 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.

☐ Firmenanschrift ☐ Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)

Anrede* ☐ Frau ☐ Herr ☐ 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

97332

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

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

18,30 € monatlich (1 Lizenz) infrage

○ Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von 27,40 € 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 4,40 € (D) und 1,30 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,60 €). 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

X

Datum | Unterschrift

nwb VERLAG