

Klausurtechnik kompakt

Dritter Prüfungstag: Buchführung und Bilanzwesen

Alexandra Kandler und Tobias Mönch*

Im Rahmen unserer dreiteiligen Reihe „Klausurtechnik kompakt“ haben wir Ihnen zum ersten und zweiten Prüfungstag bereits erläutert, dass eine ausgereifte Klausurtechnik sich keineswegs durch die Anhäufung von Wissen erreichen lässt. Entscheidend dafür ist vielmehr das Klausurtraining¹, und hier insbesondere die effiziente Nacharbeit. Im nachfolgenden letzten Teil der Reihe lesen Sie, wie Sie eine effiziente Klausurtechnik im StB-Examen auch für die Klausur Buchführung und Bilanzwesen optimal umsetzen.

i Zum **ersten Prüfungstag** i. R. der Reihe „Klausurtechnik kompakt“ vgl. bereits Jost/Zugmaier/Becker/Kandler, SteuerStud 4/2021 S. 249, NWB XAAAH-69655; zum **zweiten Prüfungstag** vgl. Kandler/Weiss in SteuerStud 5/2021 S. 319, NWB GAAAH-74074.

I. Einführung

„Es ist nicht genug zu wissen, man muß es auch anzuwenden wissen.“ (frei nach Johann Wolfgang von Goethe)

Eine Besonderheit des StB-Examens besteht darin, dass an den einzelnen Tagen der schriftlichen Prüfung keine Mindestnote erzielt werden muss. Entscheidend für das Bestehen des schriftlichen Teils ist eine **Gesamtnote von mind. 4,5**, gebildet aus der durch drei geteilten Summe der an den drei Prüfungstagen erzielten Noten (§ 25 Abs. 2 DVStB). Während der in den letzten fünf Jahren erzielte Notendurchschnitt des ersten und zweiten Prüfungstags bei jeweils 4,6 liegt (und für sich gesehen fiktiv somit „nicht bestanden“ ist), stellt sich der dritte Prüfungstag mit einem Fünfjahresdurchschnitt von 4,4 etwas besser.² So haben im letzten Prüfungsjahr **2019/2020 75,1 %** (Vorjahr 77,8 %) der Prüfungsteilnehmer im Fachgebiet Buchführung und Bilanzwesen eine **Note von 4,5 und besser** erzielt.³

Dennoch wird die Bilanzsteuerrechtsklausur neben dem Verfahrensrecht von vielen Prüfungsteilnehmern eher gefürchtet. Schwierigkeiten resultieren dabei i. d. R. nicht aus mangelndem theoretischem Wissen, sondern fehlender korrekter Anwendung im „Ernstfall“. Mit intensivem Klausurtraining wird jedoch gerade in diesem Fachgebiet die richtige Technik für das Lösen der Klausuren erlernt, um den Prüfungserfolg durch eine gute Leistung insbesondere an diesem letzten Prüfungstag sicherzustellen.

II. Besonderheiten der Klausur des dritten Prüfungstags

In die Sachverhalte aus dem Bilanzsteuerrecht fließen regelmäßig Problemstellungen aus anderen Rechtsgebieten wie der **Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer und dem Umwand-**

lungsteuerrecht⁴ ein. Von zentraler Bedeutung ist dabei naturgemäß, die zusammenhängenden Probleme in der Aufgabenstellung zu erkennen, da nur so umfassendes Wissen zu Papier gebracht werden kann.

Neben der rechtlich korrekten Einordnung der Sachverhalte und der Umsetzung fachlichen Wissens wird eine folgerichtige Darstellung von Buchungssätzen als Basiswissen vorausgesetzt und bepunktet. Daher ist besonders im Fach Bilanzsteuerrecht die **technische Anwendung** Ihres Wissens gefragt; hierauf sollten Sie also ebenfalls einen Schwerpunkt setzen. Maßgeblich insoweit sind wiederum **umfangreiche Kenntnisse des Handelsrechts** und Kenntnisse zur „Buchführung und Bilanzierung“.⁵

* Alexandra Kandler, Betriebswirtin (VWA), Steuerberaterin in München. Als Lehrgangsgleitung beim Steuerrechts-Institut KNOLL ist sie zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Vormalig war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte. Tobias Mönch, Dipl.-Finanzwirt (FH), Dozent beim Steuerrechts-Institut KNOLL im Bereich Bilanzsteuerrecht.

1 Alle SteuerStud-Lehrinhalte (Schaubilder, Beiträge, Fallstudien, Übungsklausuren etc.) finden Sie im Überblick in der NWB Datenbank: PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658. Diese Übersichtsseite wird von uns selbstverständlich fortlaufend ergänzt.

2 Obwohl es infolge der Bildung einer Gesamtnote (§ 25 Abs. 1 DVStB) für die einzelne Prüfungsklausur kein Bestehen oder Durchfallen gibt, ist die hier gebildete fiktive Bestehensquote für die Bewertung der einzelnen Prüfungstage von Bedeutung. Sie hilft bei der Beurteilung, welcher Prüfungstag im Hinblick auf das Gesamtbestehen besonders vorteilhaft ist. Vgl. hierzu schon Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610.

3 Die Ergebnisse der StB-Prüfung 2020/2021 werden erst ca. Mitte des Jahres 2021 veröffentlicht.

4 Vgl. zu §§ 3–19 UmwStG Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216 NWB PAAAH-36743, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 49 NWB BAAAH-36765; zu §§ 20–25 UmwStG Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370. Zur Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person nach §§ 3 ff. UmwStG und der Veranschaulichung der Lösungsschritte anhand eines Fallbeispiels vgl. zuletzt Weiss, SteuerStud 5/2021 S. 330 NWB QAAAH-74075.

5 Grundlegend zum Lösungsaufbau einer Bilanzrechtsklausur und in diesem Zusammenhang auch zur technischen Umsetzung bereits Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407 NWB LAAAH-10226, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 46 NWB AAAAH-10234; zuletzt für Personengesellschaften Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431 NWB OAAAH-74952, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2021 S. 48 NWB DAAAH-74960. Zu klassischen Bilanzierungsfragen beim Einzelunternehmer und Gesellschaftereintritt in eine Personengesellschaft vgl. auch die Übungsklausur von Wirth/Brähler, SteuerStud 5/2021 S. 363 NWB UAAAH-74078.

Eine weitere Besonderheit des letzten Prüfungstags lag in den letzten Jahren in den einzelnen, in sich geschlossenen Teilaufgaben, die jeweils unterschiedliche Rechtsformen thematisierten und unabhängig voneinander gelöst werden konnten. Bei diesen Einzelsachverhalten zeigt sich, dass das Beachten der jeweiligen **Aufgabenstellung** das „A und O“ ist, um die Prüfung in der vorgegebenen Zeit lösen zu können.

Vermeiden Sie daher auch im Fachgebiet Buchführung und Bilanzwesen unnötige Lücken durch intensives Klausurtraining. Eine Grundlage hierfür bieten wir Ihnen mit diesem Beitrag.

III. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte der Klausur Buchführung und Bilanzwesen⁶

1. Berücksichtigung der Prüfungsschwerpunkte der letzten Jahre

Nach den Erfahrungen der Vergangenheit zeigen sich in den Prüfungsklausuren regelmäßige Prüfungsschwerpunkte, die Sie sicher beherrschen müssen. Die Erfahrungen zeigen in Bezug auf die Bilanzsteuerrechtsklausur jedoch auch, dass gleiche oder sehr ähnliche Sachverhalte bislang innerhalb kurzer Zeit nicht regelmäßig erneut abgefragt wurden. **Nähere Einzelheiten vermittelt Ihnen das folgende Video:** <https://go.nwb.de/es31v>

2. Teilaufgaben: Verschiedene Rechtsformen, Gewichtung und Zeiteinteilung

Für die Benotung der Prüfungsklausur wird ein offizieller Korrekturbogen mit insgesamt **100 Punkten** verwendet. Die Verteilung der Punkte ist in den Aufgabenblättern nicht erkennbar. Jedoch besteht die Bilanzsteuerrechtsklausur für gewöhnlich aus drei Teilen. Dabei entspricht die **Punktevergabe** in **jedem Teil** normalerweise einer Gewichtung von $\frac{1}{3}$. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass Sie für Ihre persönliche Zeiteinteilung ebenfalls ungefähr von einer Drittelung ausgehen sollten (**ca. zwei Stunden pro „Aufgabenteil“**).

Außerdem geht die Dreiteilung der Klausur häufig auch mit einer Dreiteilung der folgenden Rechtsformen einher: Einzelunternehmen⁷, Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft. Diese Rechtsformen lassen wiederum auf wahrscheinliche Themen schließen:

- ▶ **Personengesellschaft:** Gründung, Einbringung, Änderungen im Gesellschafterbestand (UmwStG) sowie die Problematiken der Sonder- und Ergänzungsbilanzen;⁸
- ▶ **Kapitalgesellschaft:** verdeckte Gewinnausschüttungen⁹, verdeckte Einlagen¹⁰, latente Steuern.

Sollten Sie i. R. der Vorbereitung auf die StB-Prüfung feststellen, dass Ihnen z. B. der Teil „Personengesellschaften“ schwer fällt (fachlich und/oder zeitlich), dann empfiehlt es sich, bspw. mit dem Kapitalgesellschaftsteil anzufangen.

IV. Angabe der gesetzlichen Bestimmungen

1. Allgemeines

Das Bilanzsteuerrecht ist teils im HGB und teils im EStG mit EStDV, EStR und EStH verankert. Große Teile dieser Rechts-

gebiete basieren aber auf der Rspr. der Finanzgerichte bzw. des BFH und auf kaufmännischem Brauch. Auch auf BMF-Schreiben ist regelmäßig zu verweisen.

Fundstellen sollten grds. so umfangreich wie möglich zitiert und entweder in den Text eingebunden oder in Klammern bzw. durch einen Strichpunkt getrennt hinter den Satz geschrieben werden. Dabei ist **möglichst genau** zu zitieren, d. h. mit Satz und Halbsatz bzw. bei BMF-Schreiben mit Rz. oder Tz. Handelt es sich um Erlasse, sollte auch die offizielle Fundstelle angegeben werden. Bei einer Auswahl an zitierfähigen Fundstellen sollte **Gesetzen und Verordnungen stets der Vorrang** eingeräumt werden; hier sind auch Verweisketten anzugeben. Sollten Sie hingegen originäre Informationen aus Richtlinien/Hinweisen und Erlassen beziehen, sind diese anzugeben.

Oftmals erspart das Zitat einer Verwaltungsanweisung (Richtlinie, Hinweise oder BMF-Schreiben) langwierige Ausführungen und kann damit zu einer großen **Zeitersparnis** führen.

2. Aufgabenstellungen

Die Aufgabenstellung besteht **meistens** darin, die **handels- und steuerrechtliche Lösung** darzustellen. **Hin und wieder** wird jedoch (gerade bei Aufgaben im Zusammenhang mit Personengesellschaften) **„nur“ eine steuerrechtliche Lösung** verlangt, d. h., Sie können sich in diesen Fällen Ausführungen zu handelsrechtlichen Abweichungen sparen.

Doch Vorsicht: Soweit das EStG auf die HGB-Vorschriften angewiesen ist (z. B. Definition von Anschaffungskosten, § 255 HGB), sind die handelsrechtlichen Vorschriften weiterhin aufzuführen!

3. Darstellung i. R. der Lösung nach Handels- und Steuerrecht

Müssen Sie in der Prüfung sowohl die handels- als auch die steuerrechtliche Lösung darstellen, empfiehlt es sich dringend, die **handels- und steuerrechtlichen Fundstellen**, soweit Ihnen dies entsprechend möglich ist, in der Lösung **gemeinsam darzustellen**.

Eine getrennte Darstellung wäre zwar ebenfalls korrekt, kostet aber mehr Zeit. Sie ist daher bei der überwiegenden Anzahl der Teilnehmer – und somit auch für den Korrektor – „unüblich“.

Vgl. hierzu das nachfolgende Beispiel:

6 Ausführliche aktuelle Themenauswertung s. Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAAH-66615. In SteuerStud 3/2021 sind auch die Themenauswertungen aller anderen Prüfungstage enthalten. Alle Teile finden Sie auch auf unserer Übersichtseite zu allen SteuerStud-Lehrinhalten, dem PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658.

7 Zu klassischen Bilanzierungsfragen beim Einzelunternehmer und zum Gesellschaftereintritt in eine Personengesellschaft vgl. die Übungsklausur von Wirth/Brähler, SteuerStud 5/2021 S. 363 NWB UAAAH-74078.

8 Vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2021 S. 431 NWB OAAAH-74952, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2021 S. 48 NWB DAAAH-74960.

9 Umfassende Fallstudien hierzu bei Suck, SteuerStud 9/2019 S. 575 NWB BAAAH-16265, und SteuerStud 10/2019 S. 649 NWB JAAAH-21312.

10 Fallstudie bei Suck, SteuerStud 4/2020 S. 267 NWB EAAAH-40953.

Gemeinsame Darstellung (So sollten Sie dies umsetzen!)	Getrennte Darstellung (auch richtig, kostet aber zu viel Zeit!)
Die Maschine gehört zum notw. BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR) und ist daher sowohl handels- als auch steuerrechtlich zwingend anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es handelt sich um abnutzbares, bewegliches AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStR), dessen Bewertung sowohl handels- als auch steuerrechtlich mit den fortgeführten AK oder einem voraussichtlich dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert/Teilwert erfolgt (§ 253 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 3 Satz 1, 2 und 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	Die Maschine ist handelsrechtlich anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Es handelt sich um abnutzbares, bewegliches AV (§ 247 Abs. 2 HGB). Die Bewertung erfolgt handelsrechtlich mit den fortgeführten AK oder einem voraussichtlich dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 3 Satz 1, 2 und 5 HGB) Steuerlich gehört die Maschine zum notwendigen BV (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR) und ist über die Maßgeblichkeit zwingend anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es handelt sich um abnutzbares, bewegliches AV (R 6.1 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStR), zu bewerten mit ... (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

V. Zu Beginn Ihrer Klausurbearbeitung

1. Gesamteindruck verschaffen!

Verschaffen Sie sich zu Beginn einen Gesamteindruck von den Aufgaben:

- ▶ Lesen Sie die Aufgaben und Bearbeitungshinweise in Ruhe durch!
- ▶ Überfliegen Sie die Sachverhalte!
- ▶ Vermerken Sie spontane Gedanken zum Text!
- ▶ Versuchen Sie die Länge einzuschätzen!

2. Aufgabenstellung zuerst!

Lesen Sie zuerst die Aufgabenstellung (**sehr wichtig!**):

- ▶ Welche **Person** muss bearbeitet werden?
- ▶ Welcher **Zeitraum** ist zu bearbeiten?
- ▶ Wie muss die **Lösung formuliert** werden (s. u.)?

Immer verlangt sind die **rechtliche Würdigung** mit **Begründung**.

Beachten Sie die nachfolgenden Fragestellungen, bevor Sie Ihre **Lösung formulieren**:

Was ist verlangt?
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Nur handelsrechtliche Würdigung und Handelsbilanzansatz, nur steuerrechtliche Würdigung und Steuerbilanzansatz oder beides? ▶ Berechnungen (i. d. R. verlangt)? ▶ Bilanzposten? ▶ Bildung und ggf. auch Übertragung von Rücklagen (RfE, § 6b EStG, Zuschuss)? ▶ Berücksichtigung von Sonderabschreibungen oder Bewertungsvereinfachungen (§§ 7g, 6 Abs. 2, Abs. 2a EStG)? ▶ Gewinnermittlung (evtl. Methode vorgegeben: Bilanzposten- oder GuV-Methode)? ▶ Gewinnverteilung (bei Personengesellschaften)? ▶ Darstellung außerbilanzieller Korrekturen? ▶ Sind Anlagen zu führen bzw. auszufüllen?

Welche Um- bzw. Korrekturbuchungen sind anzugeben?
<ul style="list-style-type: none"> ▶ In der Handelsbilanz oder ▶ in der Steuerbilanz oder ▶ in beiden nach getrennten Buchungskreisen oder ▶ mit Überleitungsrechnung?
Welchen Gewinn möchte die zu behandelnde Firma ausweisen?
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Soll der steuerliche Gewinn möglichst niedrig gehalten werden (Regelfall) oder sollen ausnahmsweise stille Reserven aufgedeckt werden (z. B. bei Umwandlungsfällen)? ▶ Soll handelsrechtlich ein möglichst hohes Eigenkapital ausgewiesen werden oder möglichst ein einheitlicher Ausweis zur Steuerbilanz erfolgen? ▶ Welcher Zielsetzung (möglichst hohes Eigenkapital in Handelsrecht und möglichst niedriger Gewinnausweis in Steuerbilanz) ist in Zweifelsfällen Vorrang zu gewähren (Ermittlung der Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG)? ▶ Ist handelsrechtlich auf latente Steuern einzugehen (i. d. R. bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften)?

VI. Zur Bearbeitung der einzelnen Klausurteile

1. Kein Vorspann

Anders als in den Fächern Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Ertragsteuerrecht kann bei der Lösung von Aufgaben aus dem Bilanzsteuerrecht i. d. R. auf einen **allgemeinen Vorspann verzichtet** werden. Während bspw. Aussagen über die unbeschränkte Steuerpflicht und die Zusammenveranlagung von Ehegatten in Ertragsteuerklausuren bereits einen bewertbaren Teil der Lösung ausmachen, sind in Bilanzsteuerrechtsklausuren Stellungnahmen zur Buchführungspflicht, zu Aufbewahrungsvorschriften oder zur Umsatzsteuer- bzw. Gewerbesteuerpflicht i. R. eines Vorspanns reine **Zeitverschwendung**, da sie keine lösungsrelevanten Entscheidungen treffen. Sie würden lediglich den allgemeinen Sachverhalt nochmals abschreiben.

2. Allgemeine Sachverhaltsangaben

Lesen Sie die allgemeinen Sachverhaltsangaben. Konzentrieren Sie sich dabei i. d. R. auf folgende **Punkte bzw. Stolperfallen**:

a) Wirtschaftsjahr

Hat das Unternehmen ein Wj., das dem Kj. entspricht oder nicht?

TIPP

Vermerken Sie sich ein **abweichendes Wj. oder Rumpf-Wj.** auf einem **Schmierzettel**, den Sie während der gesamten Bearbeitung vor sich liegen lassen. Dann haben Sie dies stets im Blick!

Diese Sachverhaltsangabe kann sich **auswirken** auf

- ▶ ARA, PRA (§ 5 Abs. 5 EStG),
- ▶ Gewerbesteuerrückstellung (R 5.7 Abs. 1 Satz 2 EStR),
- ▶ Fortschreibung oder Rückrechnung des Warenbestands (R 5.3 Abs. 2 EStR),

- ▶ Stückzinsberechnung bei festverzinslichen Wertpapieren,
- ▶ Beteiligungen an Personengesellschaften, deren Wj. von dem des beteiligten Unternehmens abweicht.

b) Gründung und Umfang des Unternehmens

- ▶ **Wann wurde das Unternehmen gegründet und wo übt es seitdem seinen Betrieb aus?** Diese Aussage wird häufig später für die Berechnung der Fristen nach § 6b EStG eine Rolle spielen. Wenn z. B. im Einleitungstext steht, dass das zu behandelnde Unternehmen im Jahr 2000 gegründet wurde und seither seinen Betrieb auf dem Grundstück XY-Platz betreibt, muss der Aufgabensteller in einer folgenden Tz. des Sachverhalts, in der ein Teil des Grundstücks weggetauscht wird, nicht mehr auf den Anschaffungszeitpunkt eingehen.
- ▶ **Um was für ein Unternehmen handelt es sich?** Dies ist wichtig für die Entscheidung, ob Anlage- oder Umlaufvermögen vorliegt. Beispielsweise kann ein Bauträger, der auf eigenen Grundstücken baut, die Grundstücke nicht im Anlagevermögen ausweisen.
- ▶ **Ist das Unternehmen vorsteuerabzugsberechtigt?**
- ▶ **Gibt es noch weitere Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften?** Ist z. B. im Ausland eine Betriebsstätte vorhanden, kann das sehr stark auf eine Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG inkl. § 4g EStG hindeuten. Bei einer Tochtergesellschaft im Ausland wird im Sachverhalt wohl regelmäßig ein fremdunüblicher Verkaufspreis vorliegen, was eine verdeckte Einlage nach sich zieht.
- ▶ **Wann ist der Tag der Bilanzaufstellung?** Dies ist wichtig für die Werterhellung nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

c) Betriebsgrößenmerkmal/Sonderabschreibungen

- ▶ **Erfüllt das Unternehmen das Betriebsgrößenmerkmal des § 7g EStG?** Falls ja, ist jedes vom Unternehmen angeschaffte oder hergestellte WG auf eine mögliche Sonderabschreibung zu untersuchen. Beachten Sie hierbei den Begünstigungszeitraum. Sollen Sie bspw. das Jahr 04 betrachten, die Anschaffung erfolgte hingegen im Jahr 01, müssen Sie noch eine Sonderabschreibung vornehmen, wenn dies in den vorhergehenden Jahren noch nicht erfolgt ist.
- ▶ Ggf. sind auch noch **Investitionsabzugsbeträge (IAB)** für geplante oder beabsichtigte künftige Anschaffungen oder Herstellungen zu bilden.
- ▶ **Hat das Unternehmen für Anschaffungen des laufenden Jahres bereits einen Sammelposten gebildet?** Da ein Sammelposten nur einheitlich für alle angeschafften oder hergestellten WG eines Jahres angewandt werden kann, die die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2a EStG erfüllen, ist insoweit die Anwendung des § 6 Abs. 2 EStG oder eine Einzelbewertung (ggf. mit der Möglichkeit von Sonderabschreibungen) ausgeschlossen.

d) Erfassen der Sachverhalte

Wie Sie an die Lösung der einzelnen Sachverhalte herangehen, bleibt grds. Ihnen überlassen. Aus den Erfahrungen in der Vergangenheit lassen sich zwei Varianten ableiten:

- ▶ **Variante 1: Lesen im Zusammenhang**
Lesen Sie die einzelnen Sachverhalte innerhalb eines

Aufgabenteils erst einmal im Zusammenhang. Vermeiden Sie es, sofort mit dem Schreiben zu beginnen. Fangen Sie **noch nicht** an, einzelne Punkte bereits zu **bearbeiten**, auch wenn Ihre „Umgebung“ schon seit einiger Zeit eifrig schreibt. Den vermeintlichen „Zeitverlust“ gleichen Sie garantiert aus. Dieses erste, grobe, aber doch aufmerksame Durchlesen soll lediglich zwei Erkenntnissen dienen:

- Hängen einzelne Sachverhalte evtl. miteinander zusammen?
- Wie viel Arbeitszeit wird jeweils für die Bearbeitung der einzelnen Tz. benötigt?

Die Kenntnis des Gesamtsachverhalts ermöglicht den Einstieg in eine sachgerechte Lösung der Einzelsachverhalte.

▶ **Variante 2: Lesen der Einzelsachverhalte**

Sie können sich alternativ auch dazu entschließen, nicht alle Einzelsachverhalte zusammen durchzulesen, sondern stattdessen innerhalb eines Teils einen Einzelsachverhalt nach dem anderen zu lesen, sich Gedanken dazu zu machen, um sodann mit der Lösung zu beginnen. Der Vorteil bei dieser Variante ist, dass Sie nicht mit Informationen „überschüttet“ werden und somit leichter den einzelnen Sachverhalt erfassen können. Nachteilig kann jedoch sein, dass möglicherweise zusammenhängende Sachverhalte nicht oder zu spät erkannt werden. Wenn Sie Ihre Lösung aufgrund einer Information in einem nachgehenden Sachverhalt später neu konzipieren müssen, geht Ihnen viel Zeit verloren.

TIPP

Welche Variante letztlich für Sie ganz persönlich am besten geeignet ist, müssen Sie für sich selbst erfahren. Da aber Sachverhalte durchaus miteinander verknüpft sein können (z. B. bei Übertragung einer § 6b EStG-Rücklage) empfehlen wir die **Variante 1**.

e) Herausfiltern konkreter Ansatzpunkte für Ihre Lösung
Nach diesem ersten Durchlesen sollten Sie

- ▶ **Schwerpunkte** der gestellten Aufgabe, also die schwierigeren oder komplexeren Sachverhalte, erkennen und die **Zeiteinteilung** entsprechend vornehmen;
- ▶ soweit möglich, durch **Anmerkungen und Verweisungen** wichtige Punkte für die anschließende Bearbeitung festhalten;
- ▶ **„Codewörter“ bzw. gängige Formulierungen zu Problemstellungen** erkennen.

TIPP

Folgende **„Codewörter“** weisen auf bestimmte Probleme hin:

- ▶ „Diebstahl, Untergang, Zerstörung, Enteignung“
→ Rücklage für Ersatzbeschaffung;
- ▶ „Veräußerung“ und Grundstück oder Anteile an Kapitalgesellschaften → § 6b EStG;

- ▶ „bebautes Grundstück“ → mind. zwei WG (Grund und Boden sowie Gebäude; evtl. Gebäude in weitere WG aufteilen, R 4.2 Abs. 4 EStR);
- ▶ „Lastenaufzug“, „Förderband“, „Laderampe“, „Luftreinigungsanlage“ etc. → Betriebsvorrichtung → bewegliches WG; §§ 7 Abs. 2, 7g, 6b Abs. 10 EStG fähig;
- ▶ „der Wert ist nachhaltig auf ...“ → dauerhaft niedriger Teilwert prüfen;
- ▶ „im Vorjahr“, „versehentlich/irrtümlich“ → evtl. Bilanzberichtigung?

▶ **Vermeiden Sie es, den gesamten Text zu markieren.** Dies macht wenig Sinn und führt nur dazu, dass der Aufgabentext unübersichtlich wird. Gekennzeichnet werden sollen wirklich nur die wesentlichsten Aussagen im Text, die ins Auge springen sollen (Daten, Beträge, Codewörter etc.).

f) Methoden zur Lösung innerhalb der einzelnen Sachverhalte

Ihre Lösung innerhalb des einzelnen Sachverhalts kann – wenn mehrere WG bzw. Probleme erfasst werden sollen – grds. nach **zwei Methoden** erfolgen:

- ▶ **Schema der Bilanzgliederung:** zuerst Aktiva (z. B. Grund und Boden, Gebäude, Beteiligungen, Umlaufvermögen), dann Passiva (z. B. Verbindlichkeiten, Rückstellungen).
- ▶ **Chronologie der Sachverhalte:** Gibt es innerhalb des Sachverhalts (oder sogar der Teilaufgabe) einen chronologischen Ablauf? Wann wurde etwas gekauft, verkauft oder verändert? Der Aufgabensteller kann den Sachverhalt auch so gestalten, dass erst im „letzten Satz“ klar wird, dass zu Beginn des zu bearbeitenden Jahres an einem WG Arbeiten ausgeführt worden sind, die den weiteren Lösungsaufbau maßgeblich beeinflussen. Sofern erforderlich, erstellen Sie auf Ihrem „Schmierzettel“ (s. hierzu schon oben) zur besseren Übersicht ein **Schaubild** mit einem **Zeitstrahl** und lösen dann die einzelnen Themen nacheinander.

TIPP

Jede/r von Ihnen hat sich in der Praxis schon den Kopf über ein schier „unlösbar“ erscheinendes Problem zerbrochen. Dabei haben Sie sicher die Erfahrung gemacht, dass die Lösung stets dann sehr einfach wird, wenn man sich zwingt, die **Gedanken zu ordnen**. Am besten gelingt dies, wenn man sein Problem einem Dritten, dessen Rat man einholen möchte, vorträgt. Denn beim Vortrag des Sachverhalts kommt man i. d. R. selbst zu einem vorher nicht wahrgenommenen zufriedenstellenden Ergebnis. Lesen Sie daher den Sachverhalt in Ruhe und solange durch, **bis Sie ihn einem Dritten weiter erzählen könnten!** Lassen Sie sich dabei durch Umsitzende nicht nervös machen, auch wenn Sie der/die Einzige sind, der/die noch nicht schreibt!

VII. Tipps für Ihre Klausurlösung

1. Allgemeines

Versuchen Sie, wie zuvor bereits an den anderen beiden Tagen, eine übersichtliche und sinnvolle Gliederung und Struktur Ihrer Lösung herzustellen. Gewöhnen Sie sich daher bereits **von Anfang an daran**, Ihre Lösung nach den folgenden Grundsätzen zu verfassen, denn nur so entwickeln Sie eine **feste Routine**, die Sie auch unter Prüfungsstress einhalten können:

Struktur
Verwenden Sie Überschriften, Unterpunkte und Absätze, eine klare Gliederung und eine insgesamt optisch ansprechende und übersichtliche Darstellung zur leichteren Korrektur. Beginnen Sie mit jeder Tz. eine neue Seite. Vermeiden Sie wenn möglich „Stornobuchungen“, und führen Sie Korrekturbuchungen erst am Ende des zu bearbeitenden Sachverhalts durch.
Leserlichkeit
Handschriften sind „Charaktersache“, jedoch sollten Sie versuchen, von Beginn an auch unter Zeitdruck leserlich zu schreiben. Hierbei hilft das intensive Klausurtraining gleichermaßen.
Optik
Verwenden Sie einen blauen oder schwarzen Stift, keine anderen Farben oder Bleistift, und benutzen Sie keine Korrekturstifte oder Tintenkügel. Streichen Sie Falsches sauber mithilfe eines Lineals durch. Schreiben Sie zudem möglichst nicht auf die Rückseite des Blatts oder über den Korrekturrand hinaus.
Bearbeitungsreihenfolge
Die bearbeiteten Sachverhalte Ihrer Klausurlösung sollten in der gestellten Reihenfolge abgegeben werden. Nach welcher Reihenfolge Sie diese zuvor bearbeitet haben, ist bei einigen Fachgebieten nicht relevant. Allerdings ist es für den Korrektor erheblich einfacher, Ihre Lösung der Reihe nach mithilfe des vorgegebenen Korrekturbogens abzurufen. Durch das abschließende Zusammensortieren und die Paginierung können Sie den Eindruck erwecken, alle Tatbestände souverän der Reihe nach gelöst zu haben. Ein Hin- und Herspringen, ständiges Streichen und Verbessern verunsichert den Korrektor hingegen und dokumentiert die Unsicherheit des Bearbeiters.

2. Sprachlich verständliche und fachlich umfassende Darstellung

Die Klausurlösung muss sowohl sprachlich verständlich formuliert als auch fachlich umfassend dargestellt werden.

Verfassen Sie daher **kurze, unverschachtelte Sätze** und achten Sie auf korrekte **Rechtschreibung/Grammatik**. Vermeiden Sie unnötige Füllwörter. Formulieren Sie möglichst **nicht im Konjunktiv**, denn „würde“, „könnte“, „hätte“ lassen dem Korrektor im Zweifelsfall keine Möglichkeit, Punkte zu vergeben, da eine konkrete Aussage fehlt.

Erläutern Sie dem Korrektor, wie und warum Sie zu einer bestimmten Lösung gekommen sind. Ohne **Begründung** gibt es keine Punkte! Dabei genügt oft bereits ein Zitat aus Gesetz oder Verwaltungsanweisung (Richtlinien und BMF-Schreiben). **Urteile sind nicht zu zitieren!** Tatsachen, auch offensichtliche Feststellungen („Das Wirtschaftsgut wurde richtig bewertet gemäß § XY EStG.“), sind zwingend darzustellen. Grenzen Sie hier scharf ab zu Abhandlungen, die nicht bepunktet werden, wie z. B. Angaben, die bereits in der

Aufgabenstellung stehen. Vermeiden Sie auch, den Sachverhalt nochmals abzuschreiben oder zusammenzufassen. Das kostet nur Zeit, die Sie im Zweifel an anderer Stelle sinnvoller einsetzen können.

Sie müssen im Bilanzsteuerrecht **i. d. R. keinen Gutachtenstil** verwenden (Zeitfresser!). An geeigneter Stelle, z. B. bei offensichtlichen Feststellungen und sich wiederholenden Sachverhalten (etwa die Erfassung als Betriebsvermögen oder die Abschreibung von beweglichen WG, Berechnungen), kann sich vielmehr der Telegrammstil anbieten.

Geht es um **Weichenstellungen in der Klausur oder Wahlrechte**, sind die Tatbestände und Rechtsfolgen vollumfänglich zu prüfen/darzustellen bzw. die Wahlrechte aktiv auszuüben.

3. Zitierung von Fundstellen

In Ergänzung des bereits unter Kap. IV.1. Gesagten sollten Sie in Ihrer Lösung grds. in der nachfolgenden **Reihenfolge** zitieren:

- a) **Gesetzeszitat** – wenn sich die Lösung eindeutig aus dem Gesetz ergibt. Die Gesetzesstelle sollte so genau wie möglich (sofern erforderlich bis auf den Halbsatz!) zitiert werden.
- b) **Richtlinien/Hinweise** – wenn eine gesetzliche Regelung fehlt oder die Verwaltung in einer Richtlinie hierzu ergänzend Stellung genommen hat, z. B. R 6.4 Abs. 1 EStR, H 6.4 Anschaffungsnahe Herstellungskosten 2. SpStr. EStH.
- c) **Erlasse** – wenn Gesetz, Richtlinien/Hinweise nicht ausreichen bzw. es sich um ein spezielles Schreiben handelt.
 - ▶ **Erstzitat:** BMF v. 23.12.2010, BStBl 2011 I S. 37, Beck'sche Steuererlasse 1 § 4/3 (kurz: „BMF 1 § 4/3“), Rz. 4;
 - ▶ **Folgezitate:** BMF 1 § 4/3, Rz. 4.

4. Vorschläge für den grundsätzlichen Lösungsaufbau¹¹

In der Bilanzsteuerrechtsklausur kann kein generelles Lösungsschema für jeden Sachverhalt vorgegeben werden. Sie sollten jedoch bei der Lösung der Sachverhalte im Zweifel die **nachfolgenden Punkte gedanklich „abhaken“** können. Letztlich kommt es immer auf den einzelnen Sachverhalt an, ob Sie alle u. g. Schritte ausführen müssen, oder einzelne Schritte wegfallen können.

Verschaffen Sie sich nun aber zunächst einen Überblick über die grds. zu prüfenden Punkte. Die nachfolgende Übersicht fasst dabei die Prüfungsschritte stichwortartig zusammen:

Handelsbilanz (sofern verlangt – Aufgabenstellung!)	Steuerbilanz
1. Identifizierung aller im Sachverhalt genannten Vermögensgegenstände und Schulden	WG
2. Prüfung der Zurechnung aufgrund zivilrechtlichen oder abweichenden wirtschaftlichen Eigentums	§ 39 Abs. 1, 2 Nr. 1 AO
3. Aussage, ob BV vorliegt (notwendig, gewillkürt)	
4. Aussage, ob AV oder UV vorliegt	

5. Ansatz

- ▶ **Vollständigkeitsgebot** (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- ▶ **Rückstellungen** (§ 249 Abs. 1 HGB)
- ▶ **Immaterielle Vermögensgegenstände** (§ 248 Abs. 2 HGB)
- ▶ **Firmenwert** (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB)
- ▶ **Maßgeblichkeit** (§ 5 Abs. 1 EStG, R 4.2 EStR)
- ▶ **Ggf. Ansatzvorbehalte** (§ 5 Abs. 2–4b, 7 EStG)

6. Bewertung

a) **Zugangsbewertung**
Ermittlung der AK bzw. HK (AK = § 255 HGB, R 6.2 EStR; HK = R 6.3 EStR, an § 9b EStG denken) bzw.

b) **Folgebewertung**

§ 255 HGB bzw. § 253 HGB **§ 255 HGB; § 5 Abs. 6 EStG – Bewertungsvorbehalt des § 6 EStG**

- ▶ **Vermögensgegenstände mit (fortgeführten) AK/HK i. S. des § 255 HGB ggf. niedrigerer beizulegender Wert**
- ▶ **Schulden mit Erfüllungsbetrag**
- ▶ **Rückstellungen mit voraussichtlichem Erfüllungsbetrag**
- ▶ **Aktive WG mit (fortgeführten) AK/HK i. S. des § 255 HGB, ggf. dauerhaft niedriger TW**
- ▶ **Schulden mit Nennbetrag/Rückzahlungsbetrag**
- ▶ **Rückstellungen mit voraussichtlichem Erfüllungsbetrag, höchstens nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG**

Ggf. mögliche Bewertungsvereinfachungsverfahren:

§ 256 HGB, § 240 Abs. 4 HGB § 5 Abs. 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG

Inklusive Ermittlung der AfA-BMG und Abschreibungen:

§ 253 HGB § § 6 Abs. 2 und 2a, 7, 7g EStG, § 6b EStG, R 6.6 EStR usw.

Und der Aussage zum Teilwert am Bilanzstichtag:

§ 253 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; R 6.7 EStR; R 6.8 EStR; R 6.9 EStR

Beachten Sie: Die o. g. Schritte 1.–6. lassen sich auch wie folgt zusammenfassen:

- ▶ **1. Schritt:** Ansatz dem Grunde nach und
- ▶ **2. Schritt:** Ansatz der Höhe nach (Zugangsbewertung und Bewertung am Bilanzstichtag).

Dies sollten Sie bei jedem (!) WG durchführen!

7. Latente Steuern

§ 274 HGB (steuerlich nicht zu bilden)

8. Buchungssätze (falls verlangt – Aufgabenstellung!), ggf. einschließlich Anpassungsbuchungen.

¹¹ Vgl. hierzu auch Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407 NWB LAAA-10226, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2019 S. 46 NWB AAAA-10234.

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 hier 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.

9. **Entwicklung Bilanzposten (falls verlangt – Aufgabenstellung!)**
 10. **Gewinnauswirkungen (falls verlangt – Aufgabenstellung!)**: nach GuV- oder BilP-Methode
 11. **Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen**: z. B.: nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i. S. von § 4 Abs. 5 EStG; Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40 EStG; Gewinnzuschlag § 6b Abs. 7 EStG, § 7g EStG; usw.
- Weitere Punkte:**
12. **Übrige Ausgaben:**
 - ▶ *Aufwendungen* (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)
 - ▶ *Betriebsausgaben* (§ 4 Abs. 4 EStG)
 - ▶ *RAP* (§ 250 HGB)
 - ▶ *RAP* (§ 5 Abs. 5 EStG)
 13. **Erträge – insbesondere Umsatzerlöse, Erlöse aus Hilfsgeschäften (inkl. Tausch):**
 - ▶ § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB (*handelsrechtlich keine Rücklagenbildung*)
 - ▶ Prüfung RfE, § 6b EStG inkl. Übertragung
 14. **Entnahmen/Einlagen bzw. bei Kapitalgesellschaften offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen**

angegeben worden ist. Auch kann die umsatzsteuerliche Auswirkung eines Sachverhalts noch zu würdigen sein (Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG oder Privatentnahme eines Gegenstands). Dies kann Ihnen noch einige Punkte einbringen, z. B. bei der Ermittlung der Umsatzsteuer bei Privatentnahmen (Ermittlung der Umsatzsteuer, § 3 Abs. 1b UStG; Erhöhung der Umsatzsteuer-Verbindlichkeit, H 4.12 Abs. 15 Betriebsschuld EStH; Bewertung, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG; Erhöhung der Entnahmen, § 12 Nr. 3 EStG, § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG; buchungstechnische Erfassung und Bilanzposten darstellen).

- ▶ **Einkommensteuer:** Auch im Bilanzsteuerrecht können „typische“ einkommensteuerliche Themen abgefragt werden, wie z. B. die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG. Diese Themen werden jedoch bei weitem nicht so in der Tiefe geprüft, wie in den Ertragsteuerklausuren.
- ▶ **Grunderwerbsteuer:** Denkbar wäre zudem – insbesondere bei Personengesellschaften –, Grunderwerbsteuerliche Probleme in den Sachverhalt einzubauen.
- ▶ **Steuerrechtliche bzw. handelsrechtliche Abweichungen:** Es existieren viele Abweichungen zwischen dem Handels- und dem Steuerrecht. Nicht alle ergeben sich jedoch auf den ersten Blick aus dem Gesetz oder den Verwaltungsanweisungen. Sie sollten daher auswendig gelernt werden (z. B. die handelsbilanzielle Nichtberücksichtigung des Unternehmergewinns bei der retrograden Wertermittlung, vgl. R 6.8 Abs. 2 EStR).

VIII. Häufige Stolperfallen

1. Gebäude

- ▶ Als selbständige WG erkennen **R 4.2 Abs. 3 und 4 Satz 1 EStR** auch Gebäudeteile an, wie Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile oder Mietereinbauten. Grund und Boden teilt grds. das Schicksal des Gebäudes (R 4.2 Abs. 7 Satz 2 und 3 EStR; H 4.2 Abs. 7 Anteilige Zugehörigkeit des Grund und Bodens EStH). Im Einzelnen ist wie folgt zu unterscheiden:

Abgrenzung Gebäude/Betriebsvorrichtung/Außenanlage		
Gebäude	Betriebsvorrichtung	Außenanlage
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Fest mit Boden verbunden ▶ Zum Aufenthalt von Menschen geeignet ▶ Bietet Schutz vor Witterungseinflüssen s. R 7.1 Abs. 5 Satz 2 EStR 	Kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude, aber mit dem Betrieb des Stpfl. (Stichwort: „betriebsnotwendig“)	Bauwerke, die weder Gebäude noch Betriebsvorrichtungen sind
Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Tz. 2	Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Tz. 1.3	Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449, Tz. 4
Beachte: Betriebsvorrichtung und Gebäude bzw. Gebäudebestandteile und Außenanlagen schließen sich gegenseitig aus!		

TIPP

- ▶ **Vermeiden Sie Buchungen mit den Konten „Bank, Kasse bzw. Finanzkonto“.** Die von Ihnen durchzuführenden Korrekturbuchungen finden i. d. R. immer erst nach Ablauf des betreffenden Wj. statt und die Bestände auf den o. g. Konten stehen zum Bilanzstichtag fest. Änderungen daran können nicht mehr erfolgen. Vielmehr handelt es sich in diesen Fällen meistens um **Privatentnahmen oder -einlagen bzw. Forderungen oder Verbindlichkeiten**.
- ▶ Es gibt keine offiziell zu verwendende Kontenbezeichnung. Sie sollten jedoch trotzdem darauf achten, **eindeutig zuordenbare Begrifflichkeiten** zu verwenden, aus denen hervorgeht, ob es sich um ein GuV-Konto oder ein Bilanzkonto handelt.

5. „Neben(kriegs-)schauplätze“

- ▶ **Umsatzsteuer:** Oft „vergessen“ wird die Umsatzsteuer in Bilanzsteuerrechtsklausuren. So ist bei jedem Leistungsaustausch bzw. jeder Lieferung auch eine Stellungnahme zur Umsatzsteuer erforderlich, wenn diese nicht korrekt

- ▶ Eine Betriebsvorrichtung ist ein **bewegliches WG** gem. **R 7.1 Abs. 3 EStR** (§ 7g EStG möglich und für die Wj nach dem 31.12.2019 auch § 7 Abs. 2 EStG möglich!).
- ▶ **Anschaffungsnebenkosten** sind auf alle WG aufzuteilen (auch auf Betriebsvorrichtung, Außenanlage, Grund und Boden). Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Teilwerte (vgl. z. B. H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH).
- ▶ Zu **nachträglichen Baumaßnahmen** bei Gebäuden s. BMF, Schreiben v. 18.7.2003¹².

2. Immaterielle Wirtschaftsgüter

- ▶ Bei selbst geschaffenen immateriellen WG besteht ein Wahlrecht in der Handelsbilanz (§ 248 Abs. 2 HGB) und ein Ansatzverbot in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 4 EStG). Bei „Einschaltung eines Dritten“ ist zwischen Anschaffung und Herstellung wie folgt zu unterscheiden:

Anschaffung vs. Herstellung bei „Einschaltung eines Dritten“		
Dienstvertrag (§§ 611 ff. BGB)	Werkvertrag (§§ 631 ff. BGB)	Kaufvertrag (§§ 433 ff. BGB)
Ein „Dienst“ i. S. des Dienstvertrags ist eine Tätigkeit, die für einen Auftraggeber ausgeführt wird. Der Auftragnehmer verpflichtet sich nur zur reinen Leistung, nicht zum „Erfolg“ einer Sache.	Der Auftragnehmer verpflichtet sich, ein „Werk“ herzustellen. Dies muss nicht zwingend ein Gegenstand sein, sondern kann auch eine Dienstleistung sein. Er garantiert dem Auftraggeber, dass die Aufgabe erfolgreich erledigt wird.	Ein Käufer erwirbt von einem Verkäufer eine Sache oder ein Recht, wofür der Käufer als Gegenleistung einen Kaufpreis zu entrichten hat.
Herstellung , da das Herstellungsrisiko beim Auftraggeber liegt.	Anschaffung , da das Herstellungsrisiko beim Auftragnehmer liegt (Aktivierungspflicht in Handels- und in Steuerbilanz).	

- ▶ Da keine beweglichen WG vorliegen (vgl. H 7.1 Bewegliche Wirtschaftsgüter EStH), ist **§ 7g EStG nicht möglich**.
- ▶ Die Abschreibung erfolgt (nur) im Falle des Firmenwerts nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zwingend in der **Steuerbilanz**, ansonsten nach der Vorgabe in der Aufgabe.
- ▶ Geht es um die Abschreibung selbst geschaffener immaterieller WG in der **Handelsbilanz**, gilt bei fehlenden Angaben im Sachverhalt § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB (pauschal zehn Jahre). Sagt der Sachverhalt nichts über eine Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Firmenwerts aus, ist § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB zu beachten.

3. Bewertung/Sonstiges

- ▶ Bei der **Bewertung von Einlagen** gibt § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG eine Dreijahresfrist vor.
- ▶ In Bezug auf die **AfA nach Einlage** kann die AfA-Bemessungsgrundlage vom Einlagewert abweichen (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG).
- ▶ Im Rahmen der Bewertung von Einlagen ist **§ 6 Abs. 5 EStG lex specialis**. Dabei handelt sich um den Fall der Überführung eines einzelnen WG von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Stplf. (beachte § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG).

- ▶ Für die **Lifo-Methode** bestehen nach **R 6.9 Abs. 4 EStR fünf Möglichkeiten**:
 - Permanente Lifo,
 - Perioden-Lifo mit Layerbildung und Anschaffungskosten aus erstem Zugang,
 - Perioden-Lifo mit Layerbildung und Anschaffungskosten aus durchschnittlichen Anschaffungskosten,
 - Perioden-Lifo ohne Layerbildung mit Mehrbestand aus erstem Zugang,
 - Perioden-Lifo ohne Layerbildung mit Mehrbestand aus durchschnittlichen Anschaffungskosten.
- ▶ Eine **Fifo-Verbrauchsfolgeunterstellung** ist **nur in der Handelsbilanz** zulässig (§ 256 Satz 1 HGB, R 6.9 Abs. 1 Satz 1 EStR).
- ▶ Bei **retrograder Wertermittlung („Ladenhüterbewertung“)** besteht kein Wahlrecht zwischen Subtraktions- oder Formelmethode (R 6.8 Abs. 2 Satz 5 i. V. mit Satz 3 EStR). Unternehmensgewinne in Handelsbilanz und Steuerbilanz weichen voneinander ab.
- ▶ Hinsichtlich des **Forderungsbestands** erfolgt eine Pauschalwertberichtigung. Die Berechnung erfolgt stets von Nettoumsätzen, ohne die einzelberichtigten Forderungen.
- ▶ **Damnum/Disagio** werden wie folgt berücksichtigt:
 - **Fälligkeitsdarlehen**: gleichmäßige, lineare, ratierte Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens;
 - **Tilgungsdarlehen/Ratendarlehen**: degressive, digitale Auflösung nach der Zinsstaffelmethode; Formel: $n/2 \times (n + 1)$; n = Anzahl der Raten.
- ▶ Liegt eine **Fremdwährungsverbindlichkeit** vor, ist § 256a HGB zu berücksichtigen.
- ▶ Bei **Entstrickung** gilt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG. Die Bewertung der Entnahme erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG mit dem gemeinen Wert (nicht mit dem Teilwert!). Denken Sie zudem an § 4g EStG!
- ▶ Sind **Privatentnahmen** zu bewerten, dürfen Sie die Umsatzsteuer nicht vergessen (private Pkw-Nutzung; 1 % Methode und 20 % pauschaler Abschlag für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten). Die Umsatzsteuer erhöht die Entnahme (§ 12 Nr. 3 EStG).
- ▶ Liegt ein **Leasing** vor, sind die Leasingerlasse zu beachten (Mobilienleasing¹³ und Immobilienleasing¹⁴).
- ▶ Bei der **Bewertung beim Tausch** gilt:
 - **Handelsrechtlich**: Für die Handelsbilanz besteht ein Wahlrecht (Zeitwert des hingegebenen Gegenstands [Handelsbilanz = Steuerbilanz] oder Buchwert des hingegebenen Gegenstands oder erfolgsneutraler Wert [= Buchwert + Steueraufwand; sog. modifizierte Buchwertfortführung]).
 - **Steuerrechtlich**: Es liegt ein entgeltlicher Vorgang vor (wie ein normaler Verkauf, mit allen Folgen, z. B. § 6b EStG-begünstigt!). Die Bewertung des Anschaffungsge-schäfts regelt § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG.

12 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386 NWB IAAAA-81743, Beck'sche Steuererlasse 1/S 21.8.
 13 BMF, Schreiben v. 19.4.1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71 NWB PAAAA-76908, Beck'sche Steuererlasse 1 S 6/1; v. 22.12.1975 - IV B 2 - S 2170 - 161/75 NWB BAAAA-76904, Beck'sche Steuererlasse 1 S 6/3.
 14 BMF, Schreiben v. 21.3.1972 - F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 NWB ZAAAA-76909, Beck'sche Steuererlasse 1 S 6/2; v. 23.12.1991 - IV B 2 - S 2170 - 115/91 NWB BAAAA-77030, Beck'sche Steuererlasse 1 S 6/4.

Beim Zuzahlenden	Beim Zahlungsempfänger
Gemeiner Wert des hingegebenen WG (netto) zzgl. dem Anderen in Rechnung gestellte USt	Gemeiner Wert des hingegebenen WG (netto) zzgl. dem Anderen in Rechnung gestellte USt
+ Baraufgabe	- Baraufgabe
- Abzugsfähige VoSt aus Kaufgeschäft	- Abzugsfähige VoSt aus Kaufgeschäft
= AK des WG	= AK des WG

4. Rücklagen (§ 6b EStG; R 6.6 EStR)

- ▶ Hinsichtlich möglicher **Wahlrechte des Stpfl.** ist die Aufgabenstellung zu beachten. Markieren Sie Angaben hierzu im Sachverhalt!
- ▶ Bei **Übertragung** ist das besondere, laufend zu führende Verzeichnis zu berücksichtigen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- ▶ **§ 6b EStG** (Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter) gilt *nur* für Anlagevermögen, **R 6.6 EStR** auch für Umlaufvermögen.
- ▶ **§ 6b Abs. 10 EStG:** Bildung einer Reinvestitionsrücklage inkl. des steuerfreien Betrags; die Übertragung ist auch auf **bewegliche WG** möglich. Soweit eine Übertragung nicht auf andere Anteile an Kapitalvermögen stattfindet, darf nur der steuerpflichtige Teil übertragen werden. Der **steuerfreie Teil** ist erfolgswirksam innerhalb der Bilanz aufzulösen und **außerhalb der Bilanz** zu korrigieren.
- ▶ Der für die Ermittlung der begünstigten stillen Reserven nötige **Buchwert** ist zum Veräußerungszeitpunkt so zu ermitteln, wie wenn eine Bilanz aufgestellt würde (AfA bis Ausscheiden R 7.4 Abs. 8 EStR, Wertaufholung).
- ▶ Berechnung der begünstigten stillen Reserven nach § 6b EStG bzw. R 6.6 EStR:

Begünstigte stille Reserven (§ 6b EStG bzw. R 6.6 EStR)
Veräußerungserlös
- BW im Zeitpunkt der Veräußerung (inkl. evtl. Wertaufholung!)
- Evtl. Veräußerungskosten (auf VoSt achten!)
= Begünstigte stille Reserven nach § 6b EStG bzw. R 6.6 EStR

- ▶ **Mehrentschädigung** bei R 6.6 EStR beachten (H 6.6 Abs. 3 Mehrentschädigung EStH)!
- ▶ An die **Fristen** bei § 6b EStG und R 6.6 EStR denken!
- ▶ Bei **Personengesellschaften** hat eine gesonderte Prüfung der Voraussetzungen für *jeden* Gesellschafter zu erfolgen.

5. Sonderabschreibung (§ 7g EStG)

- ▶ Die Sonderabschreibung nach § 7g EStG ist **nur für bewegliche WG des Anlagevermögens** zulässig.
- ▶ Es ist ein besonderes **Verzeichnis** nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 7a Abs. 8 EStG zu führen.
- ▶ **Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** i. S. des § 7a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG sind im Jahr ihrer Entstehung so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. § 7a Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, wenn nachträgliche Herstellungskosten selbständig abgeschrieben werden, z. B. nach den §§ 7h oder 7i EStG oder nach § 4 Abs. 3 FördG, oder wenn nachträgliche Herstellungsarbeiten so umfassend sind,

dass hierdurch ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (R 7a Abs. 3 EStR; H 7a Beispiele EStH).

MERKE

Im Zuge des **Jahressteuergesetzes 2020¹⁵** wurden **rückwirkend zum 1.1.2020** wichtige Änderungen i. R. des § 7g EStG umgesetzt, die Sie beherrschen müssen!¹⁶

6. Kapitalgesellschaften

- ▶ **Verdeckte Gewinnausschüttung:** Prüfen Sie *alle* Voraussetzungen der R 8.5 Abs. 1 KStR schriftlich!
- ▶ Danach ist die **Bewertung** durchführen (H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern bzw. Nutzungsüberlassung KStH).
- ▶ Ist **Kapitalertragsteuer** angefallen (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG)?
- ▶ **Umsatzsteuer** nicht vergessen (§ 3 Abs. 1b bzw. 9a UStG)!

7. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

- ▶ Gewinnausschüttungen brutto erfassen, Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag = **Entnahme** (§ 12 Nr. 3 EStG);
- ▶ **Veräußerung:** vgl. § 6b Abs. 10 EStG;
- ▶ **Teileinkünfteverfahren** beachten (bei Gewinnausschüttungen, Veräußerungen etc.)!
- ▶ **Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln** (Ausgabe neue Aktien keine Einkunftsart, vgl. §§ 1 und 3 KapErhStG);
- ▶ **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln** nach der „Gesamtwertmethode“¹⁷.

Buchwert Bezugsrecht =

$$\text{Buchwert Altaktie} \times \frac{\text{Kurswert Bezugsrecht}}{\text{Kurswert Altaktie (vor Beschluss)}}$$

IX. Fazit

Der Rücktritt von der Prüfung (§ 21 Abs. 1 DVStB) sollte für Sie an keinem Prüfungstag eine Option sein. Vertrauen Sie auf Ihre Klausurtechnik und Ihre Leistung am dritten Tag für den Prüfungserfolg!

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

AUTOREN

Alexandra Kandler,

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

Tobias Mönch,

Dipl.-Finanzwirt (FH), Dozent beim Steuerrechts-Institut KNOLL im Bereich Bilanzsteuerrecht.

¹⁵ Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020 (JStG 2020), BGBl 2020 I S. 3096; Überblick bei Merker, SteuerStud 1/2021 NWB NAAAAH-59370.

¹⁶ Veranschaulichung aller wichtigen Änderungen i. R. einer Fallstudie anhand von acht prüfungs- und praxisrelevanten Fällen bei Unterberg, SteuerStud 4/2021 S. 273 NWB BAAAAH-69658.

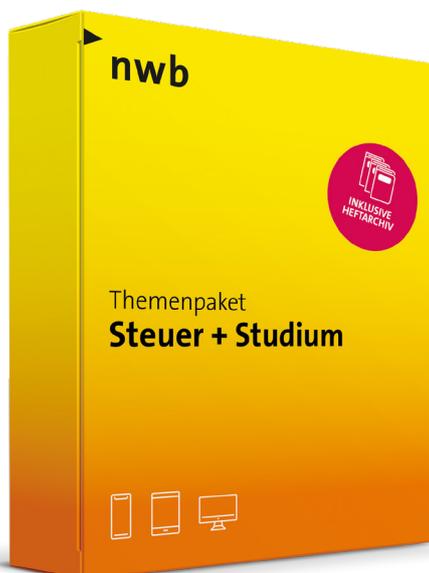
¹⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.2000 - IX R 100/97, BStBl 2001 II S. 345 NWB KAAAA-88896; ursprünglich BFH, Urteil v. 6.12.1968 - IV R174/67, BStBl 1969 II S. 105 NWB MAAAA-90455.

Ihre schnellen Bestellwege:

-  Service-Fon
02323.141-940
-  Fax
02323.141-173
-  E-Mail
bestellungen@nwb.de
-  Internet
go.nwb.de/sus
-  Postanschrift
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

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

97171



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

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

24,- € monatlich

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

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

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

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

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

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

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

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz


Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG