

# Die schriftliche Steuerberaterprüfung 2014/2015 Klausurtechnik und Klausurtaktik

Bearbeitet von  
StB RA Thomas Fränznick, Günter Endlich, Matthias Goldhorn, StB Thomas Henn, Thorsten Jahn, Prof.  
Dr. Jörg-Thomas Knies

5. Auflage 2014. Buch. 352 S. Kartoniert  
ISBN 978 3 95554 067 8  
Format (B x L): 24 x 17 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## IV. Klausur Buchführung und Bilanzierung

### I. Klausur Bilanzierung

#### I.1 Besonderheiten der Klausur Bilanzierung

Während sich die übrigen Prüfungsklausuren in der Regel aus mehreren Rechtsgebieten zusammensetzen, nämlich Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete (z.B. Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer) und Ertragsteuerrecht (mit den Schwerpunkten Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer), werden bei der Bilanzklausur sechs Stunden fast ausschließlich Bilanzierungskennnisse abgefragt. Diese werden auch bei den Themen Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht gefordert.

Das bedeutet, dass hier **keine Ausweichmöglichkeiten auf andere Rechtsgebiete** bestehen. Schwächen in einem Fachgebiet können nicht durch Stärken in einem anderen kompensiert werden. Nur in Ausnahmefällen – wenn der Umwandlungsrechtsanteil verhältnismäßig hoch ist – könnte dies gelingen.

Die Bilanzklausur fordert in starkem Maße einen Überblick über nahezu das gesamte Bilanzrecht und Steuerrecht, da sowohl handelsrechtliche Vorschriften (HGB und Umwandlungsgesetz), als auch die gesamte Bandbreite des Steuerrechts abrufbar sein müssen. Hier sind Kenntnisse aus dem Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuergesetz genauso erforderlich wie aus dem Grunderwerbsteuer-, Umwandlungssteuergesetz und der Abgabenordnung. Seit der Einführung des SEStEG sind auch Klausurprobleme mit internationalem Steuerrecht beliebt geworden (z.B. Steuerentstrickungs- bzw. -verstrickungstatbestände).

**Beispiel 1:** Bewertung mit den Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. R 6.3 EStR, § 9b EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG unter Berücksichtigung der BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 und vom 22.06.2010, BStBl I 2010, 597.

**Beispiel 2:** Berechnung der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrückstellung; § 249 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, § 4 Abs. 5b EStG, §§ 7–10 KStG, §§ 7–11 GewStG.

**Beispiel 3:** Erwerb GmbH-Anteil mit 95 % oder 95 % neue Gesellschafter einer Personengesellschaft (mit einem inländischen Grundstück im Betriebsvermögen) und nachträglichen Anschaffungskosten; § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, H 6.2 EStH, § 1 Abs. 3 GrEStG.

**Beispiel 4:** Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte; ggf. DBA, § 4 Abs. 1 S. 3 + 4 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, § 4g EStG.

**Beispiel 5:** Grenzüberschreitende Umwandlungsfälle.

Die in früheren Jahren in der Aufgabenstellung oftmals geforderte Einheitsbilanz (Handelsbilanz = Steuerbilanz) wird nur noch selten erreichbar sein. In diesem Zusammenhang ist

das BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239, Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 5/14 (rückwirkende Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2009), in dem die **Grundsätze der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz** (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG) neu ausgelegt wurden ist zu beachten. Es ergeben sich neben diversen Abweichungen gegenüber der Maßgeblichkeit des HGB in der alten Fassung auch einige Unstimmigkeiten. Hier ist bis zur Prüfung die aktuelle Entwicklung zu beachten (z.B. bei den Ansatzpflichten bei Herstellungskosten im Steuerrecht, Verweis auf das BMF-Schreiben vom 25.03.2013, BStBl I 2013, 296). In dem BMF-Schreiben aus 2010 wurde die Verwaltungsauffassung eindeutig abweichend von dem Regierungsentwurf zum BilMoG dargestellt.

Auch bei der Bilanzklausur liegt der Unterschied zwischen Erfolg und Misserfolg in der Intensität der Vorbereitung, die man objektiv nicht mit messbaren Größen erfassen kann. Die Erfolgsaussichten steigen analog zu der Anzahl unter Prüfungsbedingungen geschriebener Übungsklausuren.

Meinungen, die den Prüfungsteilnehmern, die in der Steuerberatung oder Wirtschaftsprüfung beschäftigt sind, größere Bestehensquoten zurechnen, treffen (bestätigt durch die bisherigen Ergebnisse) nicht zu. Die prozentual größte Erfolgsquote im Examen erzielen seit Jahren traditionell die Diplom-Finanzwirte aus der Finanzverwaltung. Damit ist eindrucksvoll widerlegt, dass man nicht täglich mehrere Bilanzen erfolgreich abschließen muss, um ein ausreichendes Prüfungsergebnis in der Bilanzklausur zu erzielen. Allerdings ist es ratsam, soweit man die „Buchung von Geschäftsvorfällen“, also die reine Buchführung nicht beherrscht, sich hier selbständig fortzubilden. Diese Kenntnisse werden vorausgesetzt.

Auch in der Bilanzklausur können aktuelle Rechtsprobleme thematisiert werden. Dies gilt besonders wenn die Rechtsprechung rückwirkend für offene Jahre anzuwenden ist. Gerade die Ersatzklausur, die in der Regel erst zu einem späteren Zeitpunkt erstellt wird, könnte diese Probleme beinhalten. In der Prüfungsklausur 2009/2010 wurde sogar ein Ausblick in das Jahr 2011 verlangt.

## 1.2 Themenschwerpunkte der letzten 19 Jahre

Examens- jahr	Bilanzsteuerrechtsthemen					
	Anschaffungs-/ Herstellungskosten mit Sonderproblemen	Beteiligungen und Erträge	Selbständige Gebäudeteile etc.	Rücklagen, IAB	Rückstellungen	Forderungen, Verbindlichkeiten
1995/96	10 %	-	15 %	10 %	-	-
1996/97	10 %	20 %	20 %	-	15 %	10 %
1997/98	20 %	15 %	30 %	-	15 %	-
1998/99	-	15 %	25 %	-	-	10 %
1999/00	15 %	10 %	15 %	-	10 %	-
2000/01	-	35 %	-	-	-	-
2001/02	20 %	-	20 %	-	-	5 %
2002/03	-	10 %	15 %	-	30 %	5 %
2003/04	10 %	10 %	25 %	-	10 %	10 %
2004/05	-	20 %	30 %	-	30 %	-
2005/06	-	-	20 %	10 %	20 %	15 %
2006/07	35 %	10 %	15 %	10 %	-	-
2007/08	15 %	-	15 %	10 %	5 %	-
2008/09	5 %	15 %	15 %	-	-	30 %
2009/10	-	-	20 %	25 %	15 %	-
2010/11	10 %	10 %	15 %	10 %	5 %	-
2011/12	20 %	20 %	-	10 %	10 %	10 %
2012/13	5 %	5 %	25 %	5 %	10 %	-
2013/14	10 %	-	10 %	10 %	10 %	-
<b>Summe 1995-2014</b>	<b>9,74 %</b>	<b>10,26 %</b>	<b>17,37 %</b>	<b>5,26 %</b>	<b>9,74 %</b>	<b>5,00 %</b>

Examens- jahr	Bilanzsteuerrechtsthemen						Umwandlungs- fälle
	Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanz, Einbringung von Wirtschaftsgütern in Personengesellschaften	Gesellschafterwech- sel, Austritt aus Personen- gesellschaften	Auslandssach- verhalte	Anpassung nach Betriebs- prüfung, Mehr-/Weni- ger-Rechnung	Sonstige Themengebiete		
1995/96	10 %	30 %	-	10 %	15 %	-	
1996/97	-	-	-	-	25 %	-	
1997/98	-	-	-	-	20 %	-	
1998/99	-	50 %	-	-	-	-	
1999/00	30 %	-	10 %	10 %	-	-	
2000/01	-	-	-	-	25 %	40 %	
2001/02	-	-	10 %	-	10 %	35 %	
2002/03	-	25 %	-	10 %	5 %	-	
2003/04	30 %	-	-	-	5 %	-	
2004/05	-	-	-	-	20 %	-	
2005/06	-	-	-	20 %	15 %	-	
2006/07	-	-	-	25 %	5 %	-	
2007/08	-	25 %	-	30 %	-	-	
2008/09	20 %	-	-	-	-	15 %	
2009/10	-	-	-	30 %	10 %	-	
2010/11	30 %	-	-	-	20 %	-	
2011/12	25 %	-	-	-	5 %	-	
2012/13	-	30 %	5 %	-	15 %	-	
2013/14	10 %	10 %	-	10 %	30 %	-	
<b>Summe 1995-2014</b>	<b>8,16 %</b>	<b>8,95 %</b>	<b>1,32 %</b>	<b>7,63 %</b>	<b>11,84 %</b>	<b>4,73 %</b>	

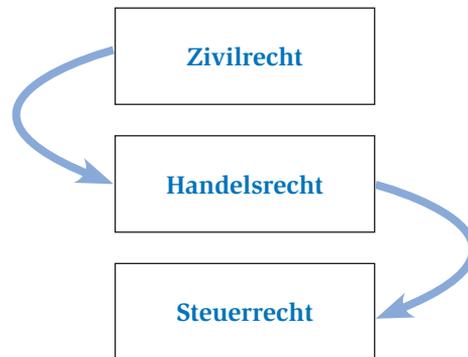
## 1.3 Standardaufgaben und Standardfragestellungen

### 1.3.1 Allgemeine Ausführungen

Ein Schema wie z.B. in der Umsatzsteuer existiert für Bilanzklausuren nicht. Grundsätzlich sollte man unter Berücksichtigung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz folgende Vorgehensweise anstreben.

#### Grundsatz

Bei Bilanzklausuren ist es sinnvoll bei der **rechtlichen Einstufung eines Geschäftsvorfalles** die dargestellte Reihenfolge einzuhalten:



Hierbei sind folgende Schritte zu erledigen:

#### 1. Schritt:

In der Klausur sind unter Umständen außergewöhnliche Tatbestände beim Ansatz von Vermögensgegenständen zunächst zu prüfen:

1. Zurechnung des Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts gem. § 246 HGB bzw. § 39 AO – zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum. Hierbei können z.B. folgende Fälle zu Abweichungen der Eigentumszuordnung führen:
  - a) Sicherungsübereignung, Eigentumsvorbehalt,
  - b) Erwerb von Grundstücken,
  - c) Leasingfälle unter Anwendung der entsprechenden Erlasse,
  - d) Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut (z.B. Gebäude), soweit z.B. ein Ausgleichsanspruch gesetzlich nach §§ 951, 812 BGB besteht.
2. Die Abgrenzung von Privatvermögen und Betriebsvermögen mit folgenden möglichen Fällen:
  - a) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern ohne direkte Zugehörigkeit nach der prozentualen Nutzung.
  - b) Bei Gebäuden die Prüfung der vorhandenen selbständigen Gebäudeteile im Steuerrecht.

**Tipp!** Die Zuordnungsentscheidung bei gewillkürtem Betriebsvermögen ist in Klausuren in der Regel bereits getroffen worden. Da die „Buchung“ des Wirtschaftsguts entscheidend ist, kann hier aus der Betrachtung des Prüflings nach Ablauf des Wirtschaftsjahres keine abweichende Zuordnung getroffen werden.

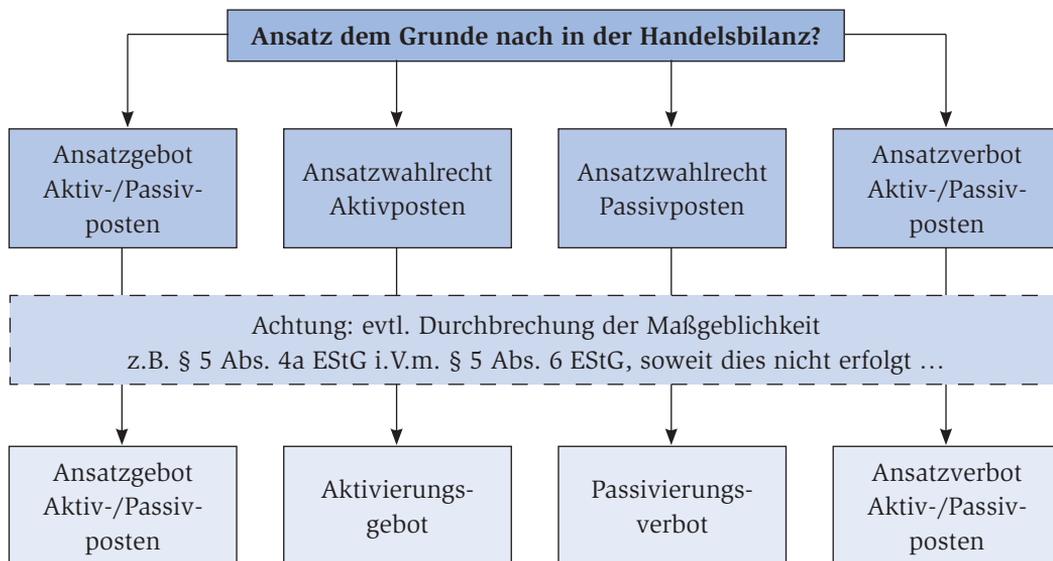
Es sollte aber im Einzelfall entschieden werden, wie intensiv auf diese beiden Rechtsprobleme in der Lösung eingegangen wird. Soweit keine Probleme ersichtlich sind, wird auch die Punktevergabe nur gering sein.

**Beispiel:** Erwerb einer Maschine des Anlagevermögens mit Lieferung am 01.10. des Jahres – hier ist die Zurechnung nach dem zivilrechtlichen Eigentum bei Übergabe zu treffen und es handelt sich um Kaufmannsvermögen bzw. um notwendiges Betriebsvermögen. Da keine rechtlichen Probleme vorhanden sind, werden tief greifende Ausführungen nicht zu weiteren Punkten führen.

## 2. Schritt:

Für den Ansatz von Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern ist in vielen Fällen noch die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ausschlaggebend (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG). Allerdings sind hier die Fälle, in denen die Maßgeblichkeit durchbrochen wird – wie z.B. bei der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften – zu beachten (§§ 5 Abs. 4a i.V.m. 5 Abs. 6 EStG).

Auch hier sind wieder die Besonderheiten betreffend der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach dem BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 zu beachten.



### Besonderheiten nach BilMoG

Da im Rahmen der Einführung des BilMoG Ansatzwahlrechte vom Grundsatz her abgeschafft wurden, kommt es unter Umständen zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit dem Ansatz nach (§ 5 Abs. 6 EStG).

**Beispiel 1:** Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag offen ausgewiesene Anzahlungen – im Handelsrecht Aktivierungsverbot/im Steuerrecht Aktivierungsgebot.

Wahlrechte im Handelsrecht führen nicht unbedingt zu einem Ansatzgebot oder -verbot in der Steuerbilanz.

**Beispiel 2:** Das Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB lässt das Aktivierungsverbot im Steuerrecht unberührt (§ 5 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 6 EStG).

Man kann aber auch gerade durch die damalige Abschaffung eines Wahlrechts im Handelsrecht zu einer Einheitsbilanz gelangen.

**Beispiel 3:** Die Abschaffung der möglichen Bildung von sogenannten „Aufwandsrückstellungen“ führt seit einigen Jahren zu einer Einheitsbilanz.

**Hinweis!** Im Handelsrecht wird es seit Einführung des BilMoG immer problematischer, ob man auch Stellungnahmen des IDW kennen muss. Z.B. wurde in dem Entwurf einer Stellungnahme IDW ERS HFA 27 festgelegt, dass – soweit keine latente Steuerabgrenzung vorzunehmen ist – der Ansatz einer Steuerrückstellung nach § 249 HGB geprüft werden muss.

### 3. Schritt:

Auch für die **Bewertung von Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern** ist die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu beachten:



Beispiele für die derzeitige Anwendung der Maßgeblichkeit und des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG nach dem BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239:

**Beispiel 1: Keine** zwingende Teilwertabschreibung mehr bei einer dauernden Wertminderung eines Wirtschaftsguts des Anlage- oder Umlaufvermögens nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG (tatsächliche Anwendung des Wahlrechts aus dem Steuergesetz).

**Beispiel 2:** Anwendung des Bewertungsvereinfachungsverfahrens der Lifo-Methode in der Steuerbilanz setzt nicht zwingend das gleiche Verfahren in der Handelsbilanz voraus.

**Beispiel 3:** Die nach § 240 Abs. 3 HGB (Festwertbewertung) und Abs. 4 HGB (Gruppenbewertung) möglichen Bewertungsvereinfachungsverfahren sind auch in die Steuerbilanz zu übernehmen.

**Beispiel 4:** Die steuerrechtlichen Herstellungskosten umfassen auch die Kosten der allgemeinen Verwaltung, brauchen aber nicht zwingend mit einbezogen werden, solange die Richtlinie 6.3 EStR 2008 nicht angepasst wurde (BMF-Schreiben vom 12.03.2010,

BStBl I 2010, 239 Rz. 8 + 25 – zu beachten ist aber R 6.3 Abs. 1 EStR i.V.m. BMF-Schreiben vom 25.03.2013, BStBl I 2013, 296).

### 1.3.2 Das Zahlenwerk in der Bilanzklausur

Die Bilanzklausur enthält eine Menge von Zahlen. Daher ist eine geordnete Darstellung der rechnerischen Ergebnisse neben den Fundstellen notwendig. Unklare Zahlen oder ein Durcheinander von Berechnungen birgt die Gefahr, dass richtige Ergebnisse vom Korrektor übersehen werden. In diesem Zusammenhang ist es gerade in der Bilanzklausur Voraussetzung, einen funktionsfähigen Taschenrechner zu verwenden. Es ist deshalb ratsam, einen Ersatztaschenrechner mitzunehmen.

Gerade die **grundsätzlich geforderten Wertangaben für Bilanzansätze und Gewinnauswirkungen** sollten nicht in einem Fließtext angegeben, sondern deutlich hervorgehoben werden. Dies kann durch eine gegenüber der rechtlichen Begründung nach rechts verschobenen Darstellung erfolgen oder aber einfach durch ein Unterstreichen des Ergebnisses.

Die Darstellungsweise sollte grundsätzlich in der Staffelform erfolgen (z.B. bei Kontoentwicklungen). In dieser Form wird dem Korrektor die Punktevergabe erleichtert, da alle wesentlichen Berechnungen direkt untereinander abgehandelt werden. Hierbei darf die Erläuterung durch die zutreffenden Fundstellen aber nicht fehlen.

**Beispiel:** Die Maschine gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) und ist gem. §§ 240, 242, 246 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG in der Bilanz anzusetzen. Die Bewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 und 3 HGB, bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten ermitteln sich nach § 255 Abs. 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG und R 6.2 EStR wie folgt:

Rechnungsbetrag ggf. ohne Umsatzsteuer (§ 9b Abs. 1 EStG)  
 zuzüglich Kosten für die Herstellung des betriebsbereiten Zustands  
 (z.B. Montagekosten)  
 abzüglich Anschaffungspreisminderungen (z.B. Skonto)  
 zuzüglich Anschaffungsnebenkosten (z.B. Zölle)

= Anschaffungskosten  
 vermindert um die Abschreibungen (z.B. § 7 g EStG, § 7 Abs. 1 EStG)

= **Bilanzansatz zum Bilanzstichtag**

Auch hier gilt wieder für die Bilanzklausur, es ist nicht erforderlich stilistisch und grammatikalisch exakte Ausführungen zu machen. Es genügen gerade bei der **Darstellung in der Staffelform** stichwortartige Angaben, soweit diese eindeutig und nicht lückenhaft oder gar sinnentstellend sind. Begleitende Worte zu den angegebenen Paragraphen sind notwendig. Eine kommentarlose Auflistung der gesamten Fundstellen könnte nicht ausreichend sein.

### 1.3.3 Die Angabe von Fundstellen

Seit Generationen zerbrechen sich angehende Steuerberater den Kopf über den Umfang der verlangten Paragraphenangaben und Richtlinienfundstellen im Bilanzsteuerrecht. Diese Frage kann niemals zur vollständigen Zufriedenheit beantwortet werden, da die Punktevergabe