

# Prüfungskommission

## für Wirtschaftsprüfer

### Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14a WPO

#### 2. Aufsichtsarbeit in dem Modul „Steuerrecht“

2. Halbjahr 2023

Termin: 25. August 2023

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

Hilfsmittel: 1. Steuergesetze

2. Steuerrichtlinien

3. Steuererlasse

– jeweils Beck'sche Textausgabe – Loseblatt-Textsammlung –

4. Habersack (vormals Schönfelder), Deutsche Gesetze  
– Textsammlung und Ergänzungsband –

5. Nicht programmierbarer Taschenrechner

6. Auszug aus dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik  
Deutschland und der Republik Indien zur Vermeidung der  
Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom  
Einkommen und vom Vermögen

**– Anlage hier nicht beigelegt –**

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes  
und der Anlage (Auszug aus dem DBA Deutschland – Indien) **19 Seiten**.

**Bitte geben Sie nach Ende der Bearbeitungszeit  
auch die Aufgabenstellung ab!**

## **Bearbeitungshinweise**

1. Die Klausur besteht aus vier getrennten Aufgabenteilen, die in beliebiger Reihenfolge bearbeitet werden können.
2. Alle Aufgaben sind zu bearbeiten.
3. Sollten im Sachverhalt offenbare Unrichtigkeiten oder Widersprüche enthalten sein oder notwendige Angaben fehlen, so weisen Sie in Ihrer Lösung darauf hin und vermerken, wie Sie den Sachverhalt berichtigt oder ergänzt haben.
4. Erforderliche Anträge gelten als gestellt, alle Nachweise als erbracht und alle notwendigen Bescheinigungen als vorgelegt, soweit sich aus dem Sachverhalt nichts anderes ergibt.
5. Steuerrechtliche Wahlrechte sind vorbehaltlich einer anderen Aufgabenstellung so auszuüben, dass sich für den angegebenen Veranlagungszeitraum ein möglichst niedriges zu versteuerndes Einkommen ergibt. Alle Betragsangaben erfolgen aus Vereinfachungsgründen in Euro (€).
6. Begründen Sie Ihre Entscheidungen jeweils unter Hinweis auf die gesetzlichen Vorschriften, Verwaltungsanweisungen und ggfs. abweichende Rechtsprechung.
7. Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung.
8. Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben. Die Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die Gewichtung der Aufgaben darstellen. Es sind maximal **100 Punkte** erreichbar, davon

Teil I: 25 Punkte

Teil II: 25 Punkte

Teil III: 35 Punkte

Teil IV: 15 Punkte

## Teil I: Umwandlungssteuerrecht/Internationales Steuerrecht (25 Punkte)

Amar Amritray (A) und Bertram Bauer (B) sind bei Ihnen im Mai 2023 zu einem Beratungsgespräch. Sie sind beide 45 Jahre alt und zu gleichen Teilen an der AB – OHG, mit Sitz, Geschäftsleitung und Büroräumen in München beteiligt, die IT-Beratungsleistungen anbietet. B wohnt auch in München. A wohnt in Delhi (Indien). Einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatte A noch nie. A und B wollen ihr anteiliges Betriebsvermögen an der AB – OHG im Wege der Sacheinlage möglichst zeitnah und mit einem möglichst niedrigen Wert in eine GmbH einbringen und weiter zu gleichen Teilen an der GmbH beteiligt sein. Die AB – OHG soll ihre Tätigkeit beenden, die GmbH neu gegründet werden und ihren Sitz in München haben. Die beiden Gesellschafter halten ihre Gesellschaftsanteile im Privatvermögen und wollen auch die zukünftigen GmbH-Anteile privat besitzen. Die Einbringung soll rückwirkend zum 01.01.2023 umgesetzt werden, da beide Gesellschafter keine unterjährige Bilanz erstellen wollen. B berichtet, dass seine Einkommensteuer 2020 in Höhe von 100.000 € am 10.04.2023 aufgrund einer persönlichen Liquiditätslücke von der AB – OHG beglichen wurde. Dem Geschäftsführer der AB – OHG, der die Zahlung angewiesen hat, habe er versprochen, den Betrag bis Ende 2023 marktüblich verzinst wieder zurückzuzahlen. Die AB – OHG habe eine Forderung gegen ihn aktiviert. Die Schlussbilanz der AB – OHG zum 31.12.2022 hat folgendes Bild:

Aktiva			Passiva
Vermögen	400.000 €	Kapital A	25.000 €
		Kapital B	25.000 €
		Verbindlichkeiten	350.000 €
	-----		-----
	400.000 €		400.000 €

Bei der AB – OHG sind stille Reserven, einschließlich Firmenwert, in Höhe von 200.000 € vorhanden.

### Aufgaben:

1. Prüfen Sie in einem Gutachten, ob eine rückwirkende Einbringung des anteiligen Betriebsvermögens durch A und B in eine GmbH zum 01.01.2023 möglich ist.
2. Prüfen Sie gutachterlich, ob und in welcher Höhe A und B Einkünfte aufgrund der zum 01.01.2023 geplanten Einbringung versteuern müssten. Gehen Sie dabei von der Zulässigkeit einer rückwirkenden Einbringung aus.

### Hinweise:

- Alle Anträge gelten als gestellt.
- Auf den beiliegenden Auszug aus dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Indien wird hingewiesen.

### **Teil II: Einkommensteuerrecht (25 Punkte)**

Albert Zwicknagel (A) und Bertha Zwicknagel (B) sind Vater und Tochter und leben in Nürnberg. A ist verwitwet und hat noch eine zweite Tochter, Christine Zwicknagel (C). A hat mit notariell beurkundetem Vertrag vom 01.01.2020 ein bebautes Grundstück (Einfamilienhaus, Baujahr 1995, 180 qm Wohnfläche) in Erlangen erworben. Der Übergang von Nutzen und Lasten war ebenfalls am 01.01.2020. Der Gesamtkaufpreis inklusive Nebenkosten betrug in 2020 500.000 €, der Anteil des Grund und Bodens daran 250.000 €. Im Jahr 2021 entschied sich A, das ausweislich des Grundbuchs lastenfreie Einfamilienhaus in Erlangen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seiner Tochter B zu übertragen und zu schenken. In dem notariell beurkundeten Vertrag vom 15.12.2021 ist ein Übergang von Nutzen und Lasten zum 01.01.2022 vereinbart. Auch um Auseinandersetzungen mit C zu vermeiden, verpflichtete sich B gegenüber ihrem Vater A vertraglich, an C eine Ausgleichszahlung in Höhe von 300.000 € zu leisten. Dabei waren Leistung und Gegenleistung weder objektiv noch subjektiv nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen.

Zur Finanzierung der Ausgleichszahlung an ihre Schwester C nahm B ein Darlehen zu einem Zinssatz von 3 % auf. Am 13.01.2022 überwies B an ihre Schwester C 300.000 €. Die im Zusammenhang mit der Eigentumsumschreibung anfallenden Nebenkosten in Höhe von 10.000 € hat B getragen. Diese Kosten will B ebenso wie die ihr in 2022 entstandenen Finanzierungskosten in Höhe von 9.000 € steuermindernd geltend machen. Der Verkehrswert des Einfamilienhauses in Erlangen betrug im Dezember 2021 und im Januar 2022 600.000 €. Der Grund- und Bodenanteil an diesem Verkehrswert war 350.000 €.

Seit 01.01.2020 wird das Haus in Erlangen von der Schwester des A, Dorothea Zwicknagel (D), bewohnt. D zahlt nach dem unbefristeten Mietvertrag eine monatliche Kaltmiete in Höhe von 500 € zuzüglich der ortsüblichen umlagefähigen Nebenkosten in Höhe von 500 €. Die ortsübliche Kaltmiete für ein vergleichbares Haus betrug in den Jahren 2021 und 2022 durchgängig 2.000 €. B führte über den 01.01.2022 hinaus den bestehenden Mietvertrag zwischen A und D unverändert fort und vereinnahmte die Mietzahlungen. Alle Mietzahlungen von D erfolgten zum Monatsersten durch Banküberweisung. Nur die Miete für Dezember 2021 wurde A aufgrund einer falschen Kontonummer auf dem Überweisungsträger erst zum 03.01.2022 auf seinem Konto gutgeschrieben. A hat für 2020 und 2021 Vermietungseinkünfte versteuert und hierbei die zulässigen planmäßigen Abschreibungen steuermindernd geltend gemacht. Die Miete für Dezember 2021 hat er allerdings nicht in seiner Steuererklärung 2021 angegeben, da er diese auch erst in 2022 bekommen hat.

Am 24.12.2021 schenkte D ihrer Nichte B einen Geldbetrag von 300.000 €. Damit erneuerte B in 2022 alle sanitären Anlagen im Haus, damit auch ihre Tante als Mieterin von der Schenkung profitieren sollte. Sie investierte hierzu 100.000 € und bezahlte die Rechnung am 01.03.2022. B ließ zudem das Dachgeschoss des Einfamilienhauses in 2022 für 200.000 € aufstocken und ausbauen. Ein Bauantrag war noch im Dezember 2021 von ihrem Vater als Rechtsvorgänger gestellt worden. Es entstand eine neue Wohnung mit 80 qm, die B nach der Fertigstellung zum 30.11.2022 ab dem 01.12.2022 zu einer ortsüblichen Miete von 750 € zuzüglich der ortsüblichen umlagefähigen Nebenkosten in Höhe von 250 € dauerhaft vermietete. Die Dezembermiete wurde ihr zum 01.12.2022 überwiesen. Die Handwerkerrechnung in Höhe von 300.000 € beglich B ebenfalls am 01.12.2022.

A zahlte für den Unterhalt des Gebäudes (Strom, Wasser, Heizung etc.) in 2021 550 € monatlich, in 2022 aber nichts mehr. B zahlte für den Unterhalt des Gebäudes in 2022 600 € monatlich. Im Dezember 2022 zahlte B für das Dachgeschoss zusätzlich 180 € an Nebenkosten. Nebenkostenrechnungen haben weder A noch B gegenüber ihren Mietern in 2021 oder 2022 erstellt, sodass keine weiteren Zahlungen geflossen sind.

#### Aufgabe:

Ermitteln Sie jeweils den Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte für A und B im Veranlagungszeitraum 2022 aus den Angaben des Sachverhalts. Dabei sollen möglichst niedrige Einkünfte erzielt werden. Möglicherweise notwendige Anträge gelten als gestellt. Auf umsatzsteuerrechtliche, gewerbesteuerrechtliche und erbschaftsteuerliche Gesichtspunkte ist nicht einzugehen.

### **Teil III: Verfahrensrecht (35 Punkte)**

Der Unternehmer Laurenz Palke betrieb in Grafing, Finanzamtsbezirk Ebersberg (Bayern), ein Installationsunternehmen für Großküchen als Einzelunternehmen. Der Betrieb ist als Mittelbetrieb im Sinne der Betriebsprüfungsordnung eingestuft. Palke ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, Gewinnermittlungszeitraum war das Kalenderjahr. Palke wohnt in der Ebersberger Innenstadt, ebenfalls im Finanzamtsbezirk Ebersberg.

Am 01.03.2022 erließ das Finanzamt Ebersberg eine Prüfungsanordnung an Palke und sandte sie mit der Post an die Firmenadresse in Grafing, Schammacher Feld 15. In der Prüfungsanordnung wurde bestimmt, dass die Einkommensteuer der Jahre 2016 – 2018 geprüft werde. Als Prüfungsbeginn wurde der 19.04.2022 und als Prüfungsort der Betrieb in Grafing bestimmt. Begründet wurde die Anordnung nur mit einem Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO.

Palke legte per E-Mail beim Finanzamt Ebersberg (Eingang dort am 16.03.2022) "Widerspruch" gegen die Prüfungsanordnung ein. Als Begründung gab er an, das Finanzamt dürfe diese vergangenen Jahre nicht mehr prüfen, schließlich seien bereits Steuerbescheide für die Jahre bis 2020 ergangen. Der Vertrauensschutz gebiete, dass immer die letzten Jahre geprüft werden. Bei der Anordnung der Prüfung der Einkommensteuer hätte genau differenziert werden müssen, welche Einkünfte genau geprüft werden sollten. Denn wenn neben seinen gewerblichen Einkünften auch seine Vermietungseinkünfte geprüft werden sollten, müsste dies ausdrücklich nach § 193 Abs. 2 AO begründet werden. So sei aus der Anordnung die genaue Abgrenzung der Prüfung nicht erkennbar; die Prüfungsanordnung sei daher wegen ungenauer Regelung nichtig. Er beantragte zusätzlich Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung, das habe er im Internet so recherchiert.

Das Schreiben wurde finanzamtsintern an den zuständigen Veranlagungsbearbeiter weitergeleitet, die Betriebsprüfung wurde zunächst nicht informiert.

Am 13.04.2022 holte die Betriebsprüferin, Steueramtsrätin Klumpe, im Finanzamt beim zuständigen Bezirk die Veranlagungsakten. Dabei teilte ihr der Veranlagungsbeamte mit, dass die Einkommensteuererklärung 2016 im Februar 2018 beim Finanzamt elektronisch formgerecht eingegangen war und der entsprechende ESt-Bescheid ohne Nebenbestimmungen am 06.04.2018 mit einer Festsetzung in Höhe von 29.700 € zur Post gegangen war.

In der Einkommensteuerakte befand sich unter dem Veranlagungszeitraum 2016 eine Feststellungsmitteilung des Finanzamts München (für den Veranlagungszeitraum 2016) vom 02.12.2020 für Laurenz Palke (Eingangsstempel im Finanzamt 06.12.2020). Palke war im Jahr 2016 als atypisch stiller Gesellschafter an der Senatex GmbH in München beteiligt. In dieser Feststellungsmitteilung war dem Finanzamt Ebersberg mitgeteilt worden, dass sich der Gewinnanteil von Laurenz Palke aus dieser Mitunternehmerschaft für das Jahr 2016 in Höhe von

bisher festgestellten (und ausgewerteten) 10.000 € auf 12.000 € erhöht hatte. Der dieser Mitteilung zugrundeliegende geänderte Feststellungsbescheid für 2016 war am 06.12.2020 ordnungsgemäß bekannt gegeben worden.

Auf dieser Feststellungsmitteilung befand sich folgender handschriftlicher Vermerk:

*„Keine Auswertung! Nach Mitteilung des Finanzamts München wurde Aussetzung der Vollziehung für den Grundlagenbescheid gewährt.“*

Noch bevor sich Klumpe bei Palke telefonisch zur Prüfung anmeldete, hatte die Rechtsbehelfsstelle des Finanzamts Ebersberg mit Schreiben vom 14.04.2022 die Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung entsprechend dem Antrag des Herrn Palke bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung gewährt. Deshalb ließ Klumpe den Fall ruhen. Der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung wurde dann aber mit Einspruchsentscheidung vom 09.11.2022 als unbegründet zurückgewiesen; Klage hiergegen wurde von Palke nicht eingelegt.

Am 23.11.2022 meldete Palke bisher nicht erklärte Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für den Besteuerungszeitraum 2016 nach. Es handelte sich um Mietnachzahlungen seines Mieters für das Jahr 2015 in Höhe von 1.000 €, die Palke erst im Dezember 2016 erhalten hatte. Der Mieter hatte 2015 für 4 Monate die Mietzahlungen wegen Schimmel in der Wohnung gekürzt, im Mai 2016 einigten sich die Parteien auf eine Minderung für 2 Monate; deshalb kam es zur Nachzahlung. Diese Einnahmen hatte Palke versehentlich (bloße leichte Fahrlässigkeit) in der Einkommensteuererklärung 2016 nicht erklärt. Der durch die Nachmeldung veranlasste Änderungsbescheid der ESt 2016 in Höhe von 30.000 € gegenüber Laurenz Palke wurde am 13.12.2022 zur Post gegeben; die Änderung wurde vom Finanzamt mit § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO begründet. Auch in diesem Bescheid war die oben angesprochene Feststellungsmitteilung des Finanzamts München nicht ausgewertet worden, da immer noch Aussetzung der Vollziehung gewährt war.

Zwei Tage nachdem die Änderungsfestsetzung des Finanzamts zur Post gegeben wurde – also am 15.12.2022 – verstarb Laurenz Palke an einem Herzinfarkt, da er sich über den neuerlichen Steuerbescheid so aufgeregt hatte; er wurde von seinen Kindern Roland und Doris Palke als testamentarisch eingesetzte Miterben zu je 1/2 beerbt. Bei der Testamentseröffnung am 20.01.2023 erfuhren die Erben, dass Laurenz Palke erhebliche Schulden hatte. Sie ließen die Ausschlagungsfrist aber dann doch ungenutzt verstreichen. Die beiden Miterben führten letztlich dann die Firma des Vaters in der Rechtsform einer OHG fort.

Die Betriebsprüferin Klumpe griff den Fall Anfang 2023 wieder auf und erschien nach neuer Terminabsprache am 02.02.2023 im ehemaligen Betrieb von Laurenz Palke, nachdem der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung keinen Erfolg gehabt hatte. Am 23.02.2023 fand die Schlussbesprechung statt; Frau Klumpe hatte folgende Feststellungen getroffen:

1. Ende des Jahres 2016 war gegen die Firma von Palke ein Gewährleistungsprozess anhängig, mit einem Urteil war wegen erforderlicher Gutachten aber erst 2017 zu rechnen. Palke hatte in der Bilanz zum 31.12.2016 eine nicht näher erläuterte Rückstellung für Prozesskosten gebildet und dabei auch Kosten der nächsten Instanz mit 6.000 € eingerechnet. Die Rückstellung ist nach der steuerlich richtigen Ansicht von Frau Klumpe in der Schlussbilanz 2016 um diese 6.000 € zu kürzen.
2. Bei der Müllentsorgung hatte Laurenz Palke Umweltvorschriften missachtet und deshalb im Jahr 2016 Bußgeldbescheide in Höhe von 10.000 € erhalten. Herr Palke hatte sich erfolglos gegen diese Bußgeldbescheide gewehrt. Die Anwaltskosten beliefen sich im Jahr 2016 auf 3.000 €. Diese Aufwendungen für die Rechtsverfolgung waren vom Finanzamt bei der Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 2016 genauso als nicht abziehbar angesehen worden wie die Bußgelder. Frau Klumpe ist der zutreffenden Meinung, dass die Kosten der Rechtsverfolgung betrieblich veranlasst waren und nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG fallen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren von Frau Klumpe nicht überprüft worden. In der Schlussbesprechung konnte keine Einigung erzielt werden. Roland Palke war der Ansicht, dass alle Prüfungsfeststellungen nicht mehr verwertbar seien, da der Vater schließlich tot sei.

Das Finanzamt Ebersberg erließ am Mittwoch, dem 05.04.2023 (Aufgabe zur Post am gleichen Tag), einen geänderten ESt-Bescheid 2016 mit einer Steuerfestsetzung in Höhe von 31.500 €. Die Änderungen wurden mit „§§ 172 Abs. 1 Nr. 2a (*Erhöhung Mieteinnahmen laut Antrag*), § 173 Abs. 1 (*Rückstellungsminderung, siehe BP-Bericht*) und § 129 AO (*Auswertung der Feststellungsmitteilung des Finanzamts München vom 02.12.2020*)“ begründet. Der Bescheid richtete sich nur an Roland Palke (als Gesamtrechtsnachfolger des Laurenz Palke) und war an seine Wohnanschrift in Ebersberg übermittelt worden, der Einwurf in den Briefkasten des Roland Palke erfolgte am Ostersamstag, dem 08.04.2023.

Am Donnerstag, dem 04.05.2023, gab Roland Palke beim Finanzamt Ebersberg ein als „Widerspruch“ bezeichnetes Schreiben ab. Er forderte – ohne Begründung oder genauen Antrag – eine umfassende Überprüfung des Änderungsbescheids vom 05.04.2023.

#### Aufgabe:

Hat Roland Palke mit seinem „Widerspruch“ Erfolg? Gehen Sie insbesondere auf folgende Punkte ein: Wirksamkeit der Bescheide, Zulässigkeit und Begründetheit des Rechtsbehelfs, Wirksamkeit der Prüfungsanordnung, Festsetzungsfrist.



Nennen Sie den Tenor der Entscheidung des Finanzamts und gehen Sie kurz auf die Aussetzung der Vollziehung ein. Sollten Sie zu dem Ergebnis kommen, dass der Rechtsbehelf unzulässig ist, prüfen Sie dennoch die Begründetheit.

Hinweise:

- Alle Verwaltungsakte sind mit zutreffender Rechtsbehelfsbelehrung versehen.
- Die Beurteilungen des Sachverhalts über Pflichtverletzungen von Laurenz Palke sind als richtig zu unterstellen.
- Gehen Sie abweichend vom EStG von einem linearen Steuersatz von 30 % aus.

**Teil IV: Erbschaftssteuerrecht (15 Punkte)**

Am 15.12.2022 verstarb der in Ebersberg wohnhafte Hubert Kramer im Alter von 60 Jahren an einem Herzinfarkt. Zum Nachlass von Kramer gehört ein Installationsunternehmen für Großküchen mit 22 Mitarbeitern. Der gemeine Wert des Einzelunternehmens war zum Bewertungsstichtag zutreffend mit 2,6 Mio. € gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG gesondert festgestellt und gem. § 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 BewG der Alleinerbin Claudia Kramer – der Ehefrau des Verstorbenen – zugerechnet worden.

Zum Betriebsvermögen gehört die im März 2022 erworbene 10%ige Beteiligung an der Lochler GmbH, einem Grafinger Küchenunternehmen. Der nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG zum Bewertungsstichtag gesondert festgestellte gemeine Wert der Anteile beträgt 250.000 €.

Kramer hatte nach der Renovierung des Firmengebäudes vor 5 Jahren Skulpturen eines renommierten zeitgenössischen Künstlers erworben und im Eingangsbereich ausgestellt. Der gemeine Wert der Skulpturen beträgt am Bewertungsstichtag 100.000 €.

Zum Besteuerungszeitpunkt betragen die Finanzmittel 900.000 €, die Schulden 110.000 €. Kramer hat im Jahr 2022 – wie auch in den Jahren zuvor – bis zu seinem Tod monatlich je 10.000 € Entnahmen getätigt.

Aufgabe:

Ermitteln Sie für die Zwecke der Erbschaftssteuer das begünstigte und das steuerpflichtige Betriebsvermögen.

Hinweise:

- Notwendige gesonderte Feststellungen sind ggfs. darzustellen, insb. gem. § 13b Abs. 10 ErbStG.
- Auf § 13a Abs. 4 ErbStG ist nicht einzugehen.
- Notwendige Anträge gelten als gestellt, ein Antrag nach § 13a Abs. 10 ErbStG wurde jedoch nicht gestellt.