

Prüfungskommission

für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14a WPO

1. Aufsichtsarbeit in dem Modul „Steuerrecht“

1. Halbjahr 2024

Termin: 8. Februar 2024

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

Hilfsmittel:

1. Steuergesetze

2. Steuerrichtlinien

3. Steuererlasse

– jeweils Beck'sche Textausgabe – Loseblatt-Textsammlung –

4. Habersack, Deutsche Gesetze

– Textsammlung und Ergänzungsband –

5. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **11 Seiten**.

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

Bearbeitungshinweise

1. Die Klausur besteht aus drei Teilen:

Teil I: Körperschaftsteuer, Bilanzsteuerrecht, Handelsrecht, Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Internationales Steuerrecht, Gewerbesteuer

Teil II: Abgabenordnung

Teil III: Bewertungsrecht, Erbschaft- und Schenkungsteuer

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. Begründen Sie Ihre Entscheidungen jeweils unter Hinweis auf die gesetzlichen Vorschriften, Verwaltungsanweisungen und ggfs. abweichende Rechtsprechung.

5. Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung.

6. Auf eventuelle bußgeld- und/oder strafrechtliche Aspekte ist nicht einzugehen.

7. 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: 55 Punkte

Teil II: 20 Punkte

Teil III: 25 Punkte

Teil I

Körperschaftsteuer, Bilanzsteuerrecht, Handelsrecht, Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Internationales Steuerrecht, Gewerbesteuer (55 Punkte)

Allgemeiner Sachverhalt

Die Firma Blitzbau GmbH (B-GmbH) betreibt ein Bauunternehmen auf eigenem Grundstück am Sitz der Gesellschaft in Leipzig. Das Stammkapital der im Jahr 2000 gegründeten Gesellschaft beträgt 800.000 € und ist voll eingezahlt. Geschäftsführender Gesellschafter der B-GmbH ist Bernd Berger. Er hält 100 % der Anteile. Die Beteiligung gehört zu seinem Privatvermögen.

Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die B-GmbH als mittelgroße Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 HGB eingestuft. Der vorläufige Jahresüberschuss des mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres 2022 der GmbH beträgt 250.000 €.

Die B-GmbH führt mit den Erlösen aus dem Unternehmen – soweit sich aus dem Sachverhalt nichts anderes ergibt – nur zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus.

Für die Erstellung der Handelsbilanz zum 31.12.2022 und einer ggf. erforderlichen Steuerbilanz sind für das Jahr 2022 die folgenden drei Einzelsachverhalte noch zu überprüfen.

Tag der Bilanzaufstellung ist der 31.03.2023.

Aufgabe

- Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die nachfolgenden Einzelsachverhalte handelsrechtlich und steuerrechtlich für die B-GmbH zu behandeln sind. Die für die Erstellung der Handelsbilanz und der Steuerbilanz zum 31.12.2022 noch erforderlichen Buchungssätze (ggf. Korrekturbuchungssätze) sind anzugeben. Geben Sie dabei auch an, wie sich die Buchungssätze jeweils auf den Jahresüberschuss auswirken.
- Stellen Sie die Korrekturen wegen Organschaft bei der B-GmbH für das Jahr 2022 dar.
- Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen und den der Gewerbesteuererklärung der Organgesellschaft Zement GmbH (Z-GmbH) zugrunde zu legenden Gewerbeertrag für 2022.

Soweit sich aus dem Sachverhalt Auswirkungen für die Jahre 2022 und 2023 auf

- die der Einkommensteuer des Gesellschafters der B-GmbH, Bernd Berger, zugrunde zu legenden Besteuerungsmerkmale,
- die der Einkommensteuer des Gesellschafters der Z-GmbH, Alex Meyer, zugrunde zu legenden Besteuerungsmerkmale,
- das steuerliche Einlagekonto der B-GmbH und der Z-GmbH

ergeben, sind diese ebenfalls darzustellen.

Hinweise

- Das steuerliche Ergebnis der B-GmbH soll möglichst niedrig ausfallen.
- In der Handelsbilanz soll ein möglichst hohes Eigenkapital ausgewiesen werden, wobei jedoch planmäßige Abschreibungen bei Gebäuden möglichst mit den steuerrechtlichen Absetzungen für Abnutzung übereinstimmen sollen.
- Soweit sich abweichend vom Handelsrecht andere steuerliche Ansätze und Bewertungen ergeben, wird zusätzlich zur Handelsbilanz eine Steuerbilanz gem. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erstellt.
- Bei Wahlrechten, die handels- und steuerrechtlich nur einheitlich ausgeübt werden können, ist dem Ausweis eines handelsrechtlich möglichst hohen Eigenkapitals Vorrang vor einem steuerlich möglichst geringen Gewinn einzuräumen.
- Die Ertragsteuerbelastung beträgt 30 % (15 % Körperschaftsteuer, 15 % Gewerbesteuer). Latente Steuern sind nicht zu berechnen.
- Auf den Solidaritätszuschlag ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Für das Jahr 2022 liegen bei der B-GmbH und bei der Z-GmbH, sofern sich aus den Einzelsachverhalten nichts anderes ergibt, keine Hinzurechnungen oder Kürzungen zur Ermittlung des Einkommens und des Gewerbeertrags vor.
- Im Gesellschaftsvertrag ist geregelt, dass im Falle von verdeckten Gewinnausschüttungen die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter zu tragen und diese umgehend der Gesellschaft zu ersetzen ist.
- Sämtliche genannten Gesellschafter haben am 31.03.2023 noch keine Einkommensteuererklärung für 2022 abgegeben.
- In Frankreich dürfen Einlagen der Gesellschafter als Kapitalrücklage erfasst werden.

1. Beteiligung an der Z-GmbH

Die B-GmbH hält seit zwei Jahren 90 % der Anteile am Stammkapital der in Berlin ansässigen Z-GmbH, die ein Zementwerk betreibt. 10 % der Anteile hält Alex Meyer im Privatvermögen. Er ist für die Z-GmbH nicht beruflich tätig. Aufgrund eines handelsrechtlich und steuerlich wirksamen Gewinnabführungsvertrages sowie der finanziellen Eingliederung der Z-GmbH in die B-GmbH sind die Voraussetzungen für ein körperschaftsteuerlich (und gewerbesteuerlich) anzuerkennendes Organschaftsverhältnis i. S. d. §§ 14 und 17 KStG gegeben. Im Jahresüberschuss der B-GmbH ist ein Erlös aus Gewinnabführung der Z-GmbH i. H. v. 100.000 € enthalten, für die eine Forderung gegen verbundene Unternehmen aktiviert wurde.

Die Z-GmbH hat zum 31.12.2022 folgende – gekürzt dargestellte – Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	200.000 €
Steuern vom Einkommen und Ertrag (nur Körperschaftsteuer)	3.000 €
Ausgleichszahlung Minderheitsgesellschafter	17.000 €
Aufwand aus Gewinnabführung (§ 277 Abs. 3 Satz 2 HGB)	100.000 €
Jahresüberschuss	80.000 €
Gewinnvortrag aus dem Vorjahr	0 €
Einstellungen in andere Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB)	80.000 €
Bilanzgewinn	0 €

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ist nicht durch Einnahmen oder Ausgaben, die für die Einkommensermittlung relevant sein könnten, beeinflusst worden. Da die Z-GmbH eine größere, wirtschaftlich sinnvolle Investition plant, sollen ihr dafür (in Übereinstimmung mit dem Gewinnabführungsvertrag) 80.000 € belassen werden. Der Betrag wurde in eine freie Rücklage (= andere Gewinnrücklage gem. § 272 Abs. 3 HGB) eingestellt. Der übrige Jahresüberschuss ist – mit Ausnahme der an den Minderheitsgesellschafter zu zahlenden Ausgleichszahlung – an die B-GmbH abzuführen (Aufwand gem. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Der Minderheitsgesellschafter hat Anspruch auf eine jährliche Ausgleichszahlung von 17.000 € als Dividende einschließlich Kapitalertragsteuer. Zum 31.12.2022 wurde dafür eine sonstige Verbindlichkeit (Ausschüttungsverpflichtung) in der Bilanz der Z-GmbH ausgewiesen (Aufwand i. S. d. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB, § 158 Abs. 2 AktG analog). Der entsprechende Auszahlungsbetrag wurde am 10.03.2023 unter Abzug von 25 % Kapitalertragsteuer an Alex Meyer überwiesen. Unter der Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ wird die Körperschaftsteuer 2022 ausgewiesen, für die mangels Vorauszahlungen eine entsprechende Rückstellung gebildet wurde.

2. Neubau Büro- und Wohngebäude

Im Januar 2022 hat die B-GmbH mit der Errichtung eines Büro- und Wohngebäudes auf eigenem Grundstück begonnen.

Der Neubau wurde bereits am 02.11.2022 abgenommen. Seitdem werden die Büros von der B-GmbH für eigenbetriebliche Zwecke genutzt.

Aus der Buchführung und dem Betriebsabrechnungsbogen (BAB) für das Jahr 2022 ergeben sich folgende Daten:

	Für Zwecke der Preiskalkulation ermittelte Kosten (einschl. Zusatzkosten, z. B. kalkulatorische Zinsen und Abschreibungen)	Für Zwecke der Berechnung von Herstellungskosten ermittelte Aufwendungen (steuerlich bereinigter BAB)
Materialkosten	30.000.000 €	30.000.000 €
Materialgemeinkosten	1.500.000 €	1.500.000 €
Fertigungslöhne	22.000.000 €	22.000.000 €
Fertigungsgemeinkosten	38.500.000 €	33.000.000 €
Summe Fertigungs- und Materialkosten	92.000.000 €	86.500.000 €
Verwaltungskosten	2.760.000 €	2.595.000 €
Vertriebskosten	1.840.000 €	1.730.000 €

Die B-GmbH erbringt ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen.

Die B-GmbH kalkuliert mit einem Gewinnzuschlag von 20 % auf sämtliche für die Preiskalkulation maßgebenden Beträge (einschl. ggf. nicht abziehbarer Vorsteuer auf Eingangsleistungen).

Auf das gesamte Büro- und Wohngebäude entfallen folgende Beträge der Herstellung:

Materialkosten	1.000.000 €
Fertigungslöhne	600.000 €

Mit Beginn der Herstellung des Gebäudes war geplant, dass Gesellschafter Bernd Berger in dem Gebäude unentgeltlich eine Eigentumswohnung zur privaten Nutzung erhält, die das Sondereigentum an den Räumen der Wohnung und den Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum umfasst. Der notariell beurkundete Vertrag (Teilungserklärung) wurde am Tag der Fertigstellung, dem 02.11.2022 geschlossen.

Der Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten erfolgte am selben Tag. Zum Gemeinschaftseigentum gehört das Grundstück (Grund und Boden), welches in Höhe von 2000/5000 zu der Wohnung gehört. Das gesamte Grundstück wurde vor 10 Jahren unbebaut zu Anschaffungskosten von 160.000 € erworben und wird auf dem Konto „Unbebaute Grundstücke“ ausgewiesen. Im November 2022 betrug der Verkehrswert 300.000 €. In der Teilungserklärung wurde vereinbart, dass die Kosten des Eigentumsübergangs (Gerichtskosten, Notargebühren, Grunderwerbsteuer usw.) von Bernd Berger persönlich zu tragen sind. Die Eintragung von Bernd Berger als Eigentümer der Wohnung im Grundbuch erfolgte im März 2023.

Auf die Eigentumswohnung entfallen folgende Beträge der Herstellung:

Materialkosten	400.000 €
Fertigungslöhne	240.000 €

Eine Weiterbelastung des Gesellschafters Bernd Berger ist nicht erfolgt und auch nicht beabsichtigt.

Im Zusammenhang mit der Herstellung des Büro- und Wohngebäudes wurden insgesamt 210.000 € in Rechnung gestellte Umsatzsteuern als Vorsteuer gebucht und im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldungen entsprechend abgezogen. Auf die Eigentumswohnung entfallen davon 66.000 €.

Der Herstellungsvorgang wurde buchmäßig bisher nicht erfasst. **Die Aufwendungen wurden jedoch als „andere aktivierte Eigenleistungen“ angesetzt.**

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes beträgt 100 Jahre.

3. Lieferung an die französische Tochtergesellschaft C-SARL

Die B-GmbH hält seit dem Jahr 2010 eine 100 %-Beteiligung an der Compagnie de Construction SARL (C-SARL, Kapitalgesellschaft französischen Rechts) in Paris, die dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Diese Gesellschaft betreibt ebenfalls ein Bauunternehmen.

Am 20.12.2022 wurden von der B-GmbH Baumaterialien, die kurz zuvor für einen angemessenen Marktpreis von 500.000 € eingekauft wurden, mittels Frachtführer an die C-SARL geliefert und wie folgt in Rechnung gestellt:

- Diverse Baumaterialien 200.000 €
- Zahlbar sofort
- Lieferung steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 b) i. V. m. § 6a Abs. 1 UStG

Die Rechnung entspricht den Vorgaben des § 14 UStG. Die Kosten der Fracht zahlte die C-SARL.

Bei der B-GmbH ging die Zahlung sofort ein, so dass wie folgt gebucht wurde (Handelsrecht und Steuerrecht):

Bank	200.000 €	an	Steuerfreie Erlöse aus Lieferungen und Leistungen	200.000 €
------	-----------	----	---	-----------

Mit dieser verbilligten Lieferung sollte die C-SARL unterstützt werden, da seinerzeit finanzielle Engpässe zu überwinden waren. Ein gedachter Erwerber des Betriebs der B-GmbH würde im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für diese Waren 500.000 € (netto) bezahlen. Derselbe Preis war auf dieser Handelsstufe im Großhandel ebenfalls erzielbar (**Fremdvergleichspreis**). Im Einzelhandel werden bei Verkauf dieser Waren 700.000 € (netto) erzielt.

Der Ertragswert der C-SARL hat sich durch diese verbilligte Lieferung nicht nachhaltig erhöht.

Teil II

Abgabenordnung (20 Punkte)

1. Sachverhalt

Die Mutter GmbH (M-GmbH) ist alleinige Gesellschafterin der Tochter GmbH (T-GmbH). Am 10.07.2020 hat die T-GmbH für das Wirtschaftsjahr 2019/2020 (01.07.2019 bis 30.06.2020) eine Gewinnausschüttung an die M-GmbH, deren Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, in Höhe von 100.000 € durchgeführt, ohne dabei Kapitalertragsteuer einzubehalten. In der Buchführung der M-GmbH wurden 100.000 € Erlöse aus Gewinnausschüttungen korrekt erfasst. Das Finanzamt erfährt davon und verlangt deshalb im April 2023 von der T-GmbH eine Kapitalertragsteueranmeldung für Juli 2020 und Zahlung der entsprechenden Kapitalertragsteuer in Höhe von 25.000 €. Die Körperschaftsteuerbescheide für 2020 sind für beide Gesellschaften bereits am 01.03.2021 (ohne Kapitalertragsteueranrechnung) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen.

Am 02.05.2023 wird die Kapitalertragsteuer von der T-GmbH angemeldet und an das Finanzamt abgeführt.

Aufgabe

Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie der Sachverhalt für die M-GmbH steuerrechtlich zu behandeln ist. Gehen Sie dabei darauf ein, ob und ggf. für welches Besteuerungsjahr eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei der M-GmbH erfolgen kann. Auf Fragen der Verzinsung ist nicht einzugehen.

2. Sachverhalt

Anton Alt (A) und Bernd Bolte (B) sind mit jeweils 50 % an der A und B Handwerker GbR beteiligt.

Für das Jahr 2022 erfolgt die Gewinnverteilung wie bisher mit 50 % für A und 50 % für B. Im Januar 2023 verstirbt A, der ein erhebliches Vermögen hinterlässt. Erben gibt es nicht, deshalb wurde zunächst Rechtsanwalt Michael Müller (M) zum Nachlasspfleger bestellt. Trotz intensiver Bemühungen ist es endgültig nicht gelungen, Erben zu ermitteln. Aus diesem Grund wird vom Nachlassgericht per Beschluss die Fiskalerbschaft festgestellt. Das Finanzamt ist darüber informiert.

B führt das Unternehmen als Einzelunternehmen bis heute fort. Im März 2023 erfolgt für die GbR die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns 2022.

Im April 2023 ergeht der Einkommensteuerbescheid 2022 für A mit dem Gewinn aus der GbR-Beteiligung. Mangels anderer Erkenntnisse adressiert das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2022 mit einer Steuerschuld von 10.000 € an Herrn A und gibt dabei die Geschäftsadresse von B (bzw. der ehemaligen A und B GbR) an.

Aufgabe

Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie der Sachverhalt hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2022 für A steuerrechtlich zu behandeln ist. Gehen Sie dabei insbesondere auf die formgerechte und wirksame Bekanntgabe sowie eine eventuelle Nichtigkeit des Bescheides und auf die Begleichung der Steuerschuld ein.

Teil III

Bewertungsrecht, Erbschaft- und Schenkungsteuer (25 Punkte)

Sachverhalt

Die Firma Müllerei GmbH (M-GmbH) betreibt Getreidemühlen auf eigenen Grundstücken am Sitz der Gesellschaft in Magdeburg. Das Stammkapital der im Jahr 1995 gegründeten Gesellschaft beträgt 1.000.000 € und ist voll eingezahlt. Geschäftsführende Gesellschafter der M-GmbH sind seit Anfang an Martin Müller (MM) und Leon Müller (LM). Sie halten jeweils 50 % der Anteile. Die Beteiligungen gehören zu ihrem Privatvermögen. MM und LM erhalten jeweils ein angemessenes Gehalt von 150.000 € jährlich, das in den Aufwendungen enthalten ist.

MM und LM wollen ihre Söhne im Wege der Schenkung an der M-GmbH beteiligen und bitten deshalb um die Bewertung ihrer GmbH-Anteile zum 31.12.2022 für eine

schenkungssteuerliche Prognose. Gutachten über eine Unternehmensbewertung liegen nicht vor. Anteilsverkäufe haben nicht stattgefunden.

Die Gesellschaft hat bisher mit der Handelsbilanz übereinstimmende Steuerbilanzen aufgestellt.

Folgende Unterlagen liegen vor (hier vereinfacht dargestellt):

Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2022

Aktiva

Bebautes Geschäftsgrundstück	1.000.000 €
Technische Anlagen und Maschinen	500.000 €
Beteiligung LuF AG	300.000 €
Vorräte	400.000 €
<u>Sonstige Besitzposten</u>	<u>1.500.000 €</u>
Summe Aktiva	3.700.000 €

Passiva

Gezeichnetes Kapital	1.000.000 €
Kapitalrücklagen	200.000 €
Gewinnrücklagen	100.000 €
Gewinnvortrag	600.000 €
Jahresüberschuss	700.000 €
Rückstellungen	450.000 €
Darlehen Gesellschafter MM	250.000 €
<u>Sonstige Schuldposten</u>	<u>400.000 €</u>
Summe Passiva	3.700.000 €

Ergänzende Hinweise

- Der gemeine Wert des bebauten Geschäftsgrundstücks (§ 182 ff. BewG) beträgt 1.800.000 €.
- Der gemeine Wert der Beteiligung an der LuF AG (§ 199 ff. BewG) beträgt 550.000 €.
- Das vom Gesellschafter MM im Jahr 2018 gewährte Darlehen in Höhe von 250.000 € ist unverzinslich. Es ist am 30.06.2026 zurückzuzahlen. Üblicherweise würden für ein derartiges Darlehen pro Jahr 5.000 € an Zinsen zu zahlen sein.

- Bei den übrigen Bilanzposten entsprechen die ausgewiesenen Beträge den jeweiligen gemeinen Werten.

Gewinn- und Verlustrechnungen

	<u>2020</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>
Umsatzerlöse	5.000.000 €	5.500.000 €	6.000.000 €
Erträge aus Beteiligung LuF AG	50.000 €	60.000 €	40.000 €
Veräußerungsgewinn		250.000 €	
Sonstige Erträge	100.000 €	110.000 €	120.000 €
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	400.000 €	450.000 €	360.000 €
Sonstige Aufwandsposten	4.000.000 €	4.500.000 €	4.900.000 €
Jahresüberschuss	750.000 €	970.000 €	900.000 €

Ergänzende Hinweise

- Die aus der Beteiligung an der LuF AG resultierenden Erträge aus Beteiligungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend ausgewiesen. Es handelt sich um die Bruttodividenden. Die einbehaltenen Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschläge sind unter der Position Steuern vom Einkommen und Ertrag enthalten.
- Der Veräußerungsgewinn im Jahr 2021 begründet sich aus der Veräußerung einer nicht mehr benötigten Betriebsstätte in Dessau-Roßlau.
- Der Jahresüberschuss wurde um Aufwendungen gemindert, die eine gesellschaftsrechtliche Ursache haben. Aus diesem Grunde wurden im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlungen der Jahre 2020 – 2022 jeweils 25.000 € verdeckte Gewinnausschüttungen hinzugerechnet.

Aufgabe

Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die Anteile an der M-GmbH von MM und LM für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu bewerten sind.