

Prüfungskommission

für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

2. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Steuerrecht“

2. Halbjahr 2018

Termin: 17. August 2018

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

Hilfsmittel:

1. Steuergesetze
 2. Steuerrichtlinien
 3. Steuererlasse
- jeweils Beck'sche Textausgabe – Loseblatt-Textsammlung –
4. Schönfelder, Deutsche Gesetze
- Textsammlung und Ergänzungsband -
 5. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **9 Seiten**.

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

Bearbeitungshinweise

1. Die Klausur besteht aus drei getrennten Aufgabenteilen, die in beliebiger Reihenfolge gelöst 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
 - Aufgabenteil I: 50 Punkte
 - Aufgabenteil II: 33 Punkte
 - Aufgabenteil III: 17 Punkte

Teil I: Körperschaftsteuer/Einkommensteuer (50 Punkte)

Die Zeppelin-AG (Z-AG) mit Sitz in München hatte im Jahr 1998 eine Vertriebstochter in der Rechtsform einer GmbH gegründet. An dieser Vertriebs-GmbH (V-GmbH), ebenfalls mit Sitz in München, ist seit Gründung der GmbH neben der Z-AG Herr Albert Adam mit 10 % beteiligt. Herr Adam hält seine GmbH-Anteile im Privatvermögen und hat seinen Wohnsitz in München. Die bisherigen Anschaffungskosten von Herrn Adam betragen 10.000 €. Die Z-AG hat die Beteiligung an der V-GmbH konstant mit den ursprünglichen Anschaffungskosten von 90.000 € bilanziert.

Die Z-AG strukturiert ihren Konzern um. In einer Gesellschafterversammlung der V-GmbH am 20.3.2016 wurde deshalb auf Antrag der Z-AG die Auflösung der V-GmbH zum 30.5.2016 gegen die Stimme von Herrn Adam beschlossen. Der Gläubigeraufruf nach § 65 Abs. 2 Satz 2 GmbHG war am 3.4.2016. Im Gesellschaftsvertrag der V-GmbH sind keine Regelungen zur Auflösung der GmbH enthalten. Herr Adam hat zwar den Auflösungsbeschluss nicht gesellschaftsrechtlich angefochten. Er hält ihn aber für nichtig, insbesondere mangels notarieller Beurkundung.

Das Wirtschaftsjahr der V-GmbH stimmte mit dem Kalenderjahr überein. Die V-GmbH bildete für 2016 aber ein Rumpfgeschäftsjahr zum 30.5.2016. Die Handels- und Steuerbilanz zu diesem Stichtag sieht wie folgt aus:

Handels- und Steuerbilanz V-GmbH zum 30.5.2016			
Beträge in €			
Anlagevermögen	300.000	Stammkapital	100.000
Umlaufvermögen	430.500	Gewinnrücklage	150.000
Forderung KSt-Guthaben	19.500	Gewinnvortrag	50.000
		Jahresüberschuss	100.000
		Bankverbindlichkeiten	250.000
		Verbindlichkeiten Z-AG	100.000
	750.000		750.000

Zum 31.8.2017 wurde die Liquidation beendet. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden die laufenden Geschäfte durch den Liquidator abgewickelt, sämtliche Gläubiger befriedigt und die Gegenstände des Betriebsvermögens weitgehend veräußert. Die Schlussauskehrung an die

Gesellschafter der V-GmbH erfolgte im Dezember 2017. Das auf den 31.8.2017 festgestellte, vorläufige noch zu verteilende Endvermögen beträgt auf Grundlage der fortgeführten Buchwerte 750.000 €, auf Basis der gemeinen Werte 800.000 € und bezogen auf Teilwerte 820.000 €.

Zum 30.5.2016 wurden folgende gesonderte Feststellungen getroffen:

Steuerliches Einlagekonto nach § 27 KStG	0 €
Sonderausweis nach § 28 KStG;	20.000 €

durch Umwandlung von Rücklagen entstandenes Nennkapital;
Einlagekonto und Sonderausweis sind zum 31.8.2017 unverändert.

Tz. 1: Die Z-AG hatte ihrer Tochter am 1.1.2016 ein Darlehen gewährt, das in der Bilanz zum 30.5.2016 mit dem Nennwert angesetzt ist. Das Darlehen war mit 0,5 % p. a. verzinst. Angemessen wäre ein Zinssatz von 3 % gewesen. Zinszahlungen waren zum 30.5.2016 noch nicht erfolgt. Der Darlehensvertrag enthält folgende Formulierung:

„Die Parteien vereinbaren hiermit, dass sämtliche – einschließlich sämtlicher gegenwärtigen, künftigen, fälligen, nicht fälligen, unbedingten, bedingten, bekannten oder unbekanntenen – Ansprüche der Gläubigerin gegen die Gesellschaft aus dem Darlehensvertrag in demjenigen Umfang nachrangig sind, der jeweils erforderlich ist, um eine Überschuldung der Gesellschaft im Sinne der jeweils gültigen Fassung der Insolvenzordnung zu vermeiden. Die derart nachrangigen Ansprüche der Gläubigerin (§ 39 Abs. 2 InsO) sind nach den Ansprüchen gesetzlich nachrangiger Gläubiger (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO), jedoch vor den Kapitalrückgewähransprüchen der Gesellschafter (§ 199 S. 2 InsO) zu befriedigen.

Die Gläubigerin kann keine Befriedigung ihrer Tilgungs- und Zinsansprüche verlangen, solange und soweit bei der Gesellschaft als Folge einer Zahlung Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit zumindest einzutreten drohen.

Die Gläubigerin erklärt durch diese Vereinbarung keinen Verzicht auf Ansprüche gegen die Gesellschaft aus dem Darlehensvertrag.

Vorbehaltlich der hier vereinbarten Durchsetzungssperre kann die Gläubigerin nur Befriedigung aus zukünftigen (i) Jahresüberschüssen, (ii) Bilanzgewinnen, (iii) Liquidationsüberschüssen oder (iv) aus sonstigem freiem Vermögen der Gesellschaft verlangen.“

Der Liquidator der V-GmbH ist sich nicht sicher, ob eine Abzinsung der Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Z-AG in der Steuerbilanz zum 30.5.2016 erfolgen muss. Das Darlehen wurde von der V-GmbH verzinst und vor dem 31.8.2017 vollständig getilgt. Herr Adam hält diese Zahlungen für rechtswidrig. Aufgrund der vereinbarten Nachrangigkeit sei das Darlehen wie Eigenkapital zu behandeln und dürfe nicht an die Z-AG verdeckt ausgekehrt werden. Eine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der V-GmbH hat objektiv aber nie gedroht.

Tz. 2: Der originäre Geschäfts- und Firmenwert der V-GmbH zum 30.5.2016 betrug 100.000 €. Darin enthalten war ein gemeiner Wert des Kundenstammes von 90.000 €. Herr Adam will den originären Geschäftswert in der Steuerbilanz zum 30.5.2016 ansetzen. Denn alle stillen Reserven müssten in der Liquidation aufgedeckt werden. Die Z-AG hat zum 31.8.2017 alle Kundenverträge der V-GmbH übernommen und nimmt die Vertriebsaufgaben ihrer Tochter jetzt umfänglich selbst war. Ein Entgelt wurde hierfür von der Z-AG an die V-GmbH nicht bezahlt.

Tz. 3: Im Dezember 2016 beschließen die Gesellschafter der V-GmbH, den Jahresüberschuss des Rumpfwirtschaftsjahres in voller Höhe auszuschütten. Die Auszahlung erfolgte im Januar 2017 entsprechend der Kapitalanteile.

Tz. 4: Im Anlagevermögen der V-GmbH war eine Beteiligung an der Breitband GmbH (B-GmbH) enthalten. Die Beteiligung bestand in einer Höhe von 25 %. Im Juni 2017 wurde von der B-GmbH eine Dividende an die V-GmbH in Höhe von 25.000 € ausbezahlt. Im Juli 2017 wurde die Beteiligung, deren Buchwert 100.000 € betrug, vom Liquidator der V-GmbH für 200.000 € veräußert. Die Beteiligung wurde ausgebucht, ein Ertrag von 100.000 € erfasst.

Tz. 5: Durch Bescheid vom März 2007 wurde für die V-GmbH ein Körperschaftsteuerguthaben zum 31.12.2006 in Höhe von 100.000 € letztmalig festgesetzt. In den Jahren 2008 bis 2016 erfolgte jeweils eine Auszahlung zum 30.9. in Höhe von 10.000 €. Die Restforderung wurde in der Steuerbilanz zum 30.5.2016 mit dem zutreffenden Barwert ausgewiesen. Die Anfang 2017 noch verbleibende Forderung in Höhe von 10.000 € hat der Liquidator der V-GmbH gegen ein Entgelt von 9.750 € am 1.7.2017 unter Beachtung der formalen Vorgaben der Abgabenordnung an eine Bank abgetreten. Der Liquidator ist jedoch unsicher, ob die Abtretung wirksam war und er nicht vorrangig eine Aufrechnung gegenüber dem Finanzamt hätte erklären müssen.

Tz. 6: Bereits am 20. Juli 2017 wurde eine Liquidationsrate ausbezahlt. Die Z-AG erhielt 90.000 €, Herr Adam 10.000 €. Im Januar 2017 hat der Liquidator Aufsichtsratsvergütungen in Höhe von 20.000 € bezahlt. Im Dezember 2016 wurde eine Körperschaftsteuervorauszahlung in Höhe von 15.000 € geleistet. Der Gewerbesteueraufwand für den Liquidationszeitraum betrug 40.000 €.

Aufgabe:

- Frage 1: Ist der Auflösungsbeschluss vom 20.3.2016 wirksam? (1 Punkt)
- Frage 2: Muss die Steuerbilanz zum 30.5.2016 korrigiert werden? (8 Punkte)
- Frage 3: Wie hoch sind das zu versteuernde Einkommen und die Körperschaftschuld der V-GmbH im Liquidationszeitraum? (25 Punkte)
- Frage 4: Welche Einkünfte haben die Z-AG und Albert Adam aufgrund der Liquidation zu versteuern? (16 Punkte)

Bearbeitungshinweis:

Eine ertragsteuerliche Organschaft zwischen der Z-AG und der V-GmbH bestand nicht. Es ist davon auszugehen, dass die Gewerbesteuer richtig ermittelt wurde. Auf Fragen der Gewerbe- sowie Umsatzsteuer ist nicht einzugehen. Aus Vereinfachungsgründen bleibt die Kapitalertragsteuer unberücksichtigt. Anträge gelten als gestellt. Für die Entscheidung bei der Wahl von Gestaltungsmöglichkeiten kann ein persönlicher Einkommensteuersatz (Grenzsteuersatz) des Herrn Adam von 30 % angenommen werden.

Teil II: Verfahrensrecht (33 Punkte)

Wilhelmine Wachtel (Wachtel) erwarb im Jahr 2000 für umgerechnet 15.000 € eine 40%ige Beteiligung an der Bambyclo-GmbH, die sich auf die Herstellung von Bambusfahrrädern spezialisiert hat, und hielt diese seither im Privatvermögen. Die GmbH ermittelt ihren Gewinn jeweils zum 31.12. eines Kalenderjahres.

Im Sommer 2008 veräußerte Wachtel diesen Anteil formwirksam an den Unternehmer Findig für einen Festpreis i. H. v. 100.000 €. Im Kaufvertrag war vereinbart, dass im Falle einer mehr als 100%igen Gewinnsteigerung der GmbH bis zum 31.12.2013 im Vergleich zum Gewinn des Kalenderjahres 2008 eine weitere Kaufpreiszahlung an Wachtel i. H. v. 24.000 € am 30.6.2014 fällig werden sollte. Da sich die Geschäfte der GmbH gut entwickelten, zahlte Findig schließlich im Juli 2014 an Wachtel – wie vereinbart – den Mehrpreis i. H. v. 24.000 €.

In ihrer im Frühjahr 2010 beim zuständigen Finanzamt Ebersberg (FA) eingereichten Steuererklärung für 2008 gab Wachtel einen Veräußerungsgewinn i. H. v. 85.000 € (100.000 € - 15.000 € Veräußerungskosten) an und teilte unter Vorlage der Vertragsunterlagen mit, dass sich in Abhängigkeit von der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH ggf. weitere Kaufpreisansprüche ergeben könnten. Ob sich diese tatsächlich realisieren würden, könne sie jedoch jetzt noch nicht sagen.

Das FA erließ – nachdem die Erklärung zunächst verlegt wurde – erst am 12.7.2011 einen erklärungsgemäßen ESt-Bescheid für 2008, wobei es die gewerblichen Einkünfte aus § 17 EStG „hinsichtlich der Höhe des erzielten Veräußerungsgewinns“ für vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO erklärte. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Bescheid bei einer späteren Nachzahlung wegen des enthaltenen Vorläufigkeitsvermerkes geändert werden würde.

Bei Abgabe ihrer ESt-Erklärung für das Jahr 2014 (im Herbst 2015) teilte Wachtel dem FA mit einem separaten Anschreiben mit, dass sie für ihre Anteilsveräußerung in 2008 nunmehr erfreulicherweise tatsächlich eine „Mehrzahlung“ i. H. v. 24.000 € in 2014 erhalten habe.

Der Bearbeiter berücksichtigte daraufhin bei der Veranlagung 2014 einen Gewinn bei den Einkünften aus § 17 EStG i. H. v. 24.000 €. Gegen den entsprechenden Bescheid vom 2.2.2016 (Aufgabe zur Post) legte Wachtel form- und fristgerecht Einspruch ein und wies darauf hin, dass sie in 2014 nichts veräußert habe. Vielmehr habe sie lediglich eine Nachzahlung zu der in 2008 vorgenommenen Veräußerung erhalten. Mit Änderungsbescheid vom

7.6.2017 (Mittwoch) wurde dem Einspruch der Wachtel gegen den ESt-Bescheid 2014 daraufhin abgeholfen.

Mit gleichem Datum – also am 7.6.2017 – änderte das FA Ebersberg auch die ESt-Festsetzung 2008 und erhöhte die Einkünfte aus § 17 EStG um 24.000 €. Der Bescheid wurde Wachtel am Samstag, dem 10.6.2017, mit Postzustellungsurkunde zugestellt.

Hiergegen hat Wachtel erneut schriftlich Einspruch eingelegt; diesmal vergaß sie allerdings, den Einspruch zu unterschreiben. Das Schreiben ging erst am Montag, dem 31.7.2017, beim FA Ebersberg ein.

Wachtel ist der Meinung, dass nach so langer Zeit keine Änderung mehr für das Jahr 2008 hätte vorgenommen werden dürfen. Außerdem habe sie damals in 2008 noch zusätzliche, bisher nicht geltend gemachte Veräußerungskosten i. H. v. 30.000 € gehabt (was in tatsächlicher Hinsicht zutreffend ist); zumindest dies müsse jetzt berücksichtigt werden.

Auf Nachfrage des FA, warum sie den Einspruch gegen die ESt-Festsetzung 2014 so spät eingelegt habe, gab sie in einem am 4.8.2017 beim FA eingegangenen Schreiben wahrheitsgemäß an, dass sie am 3.7.2017 in einen Verkehrsunfall geraten sei und sich infolge dessen bis einschließlich 11.7.2017 in stationärer Behandlung befunden habe. Sie legte ihrem Schreiben den Unfallbericht und eine Bescheinigung des Krankenhauses vor.

Aufgabe:

Prüfen Sie gutachterlich unter Angabe aller maßgeblichen Rechtsvorschriften, inwieweit der von Wachtel eingelegte Einspruch gegen den ESt-Bescheid 2008 vom 7.6.2017 Aussicht auf Erfolg hat.

Bearbeitungsstichtag ist der 4.8.2017.

Teil III: Umwandlungssteuerrecht/Ertragssteuerrecht (17 Punkte):

Klumpe erwarb Mitte 2017 von seiner Bekannten Zügli 40 % des Stammkapitals der fortis GmbH, ein Start-up Unternehmen im Bereich der Informationstechnologie. Der Kaufpreis betrug 360.000 €. Klumpe hat mit dem Kaufpreis lediglich anteilig stille Reserven der fortis GmbH bezahlt; eine Vergütung ausschüttbarer Gewinnrücklagen erfolgte nicht. Bereits im notariellen Kaufvertrag hatte sich Klumpe verpflichtet, bei einer späteren formwechselnden Umwandlung der fortis GmbH zu Buchwerten in eine Kommanditgesellschaft mitzuwirken. Nach erfolgter Umwandlung gem. §§ 190 UmwG hielt Klumpe 40 % der fortis KG mit einer Kommanditeinlage von 20.000 €.

Anfang 2018 musste Klumpe die KG auf Drängen der Mitgesellschafter verlassen. Er verkaufte seine Anteile für 360.000 € an die ehemalige Verkäuferin Zügli.

Klumpe möchte, dass im Gewinnfeststellungsbescheid der fortis KG für 2017 ein Übernahmeverlust von 340.000 € erfasst wird. Hilfsweise möchte er erreichen, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils um 340.000 € gemindert wird.

Aufgabe:

Prüfen Sie gutachterlich die Erfolgsaussichten der beiden Begehren von Klumpe.