

Prüfungskommission

für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14a WPO

2. Aufsichtsarbeit in dem Modul „Steuerrecht“

2. Halbjahr 2025

Termin: 22. August 2025

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
 6. OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
Stand: Juli 2017 (OECD-MA 2017)
– [Anlage hier nicht beigelegt](#) –

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes und des OECD-MA 2017 **19 Seiten**.

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

Bearbeitungshinweise:

1. Die Klausur besteht aus 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. 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. Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben. Sie sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die Gewichtung der Aufgaben darstellen. Es sind maximal **100 Punkte** erreichbar, davon

Teil 1: 25 Punkte

Teil 2: 25 Punkte

Teil 3: 25 Punkte

Teil 4: 25 Punkte

Teil 1: Umwandlungssteuerrecht (25 Punkte)

Sachverhalt

Die X-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Nürnberg wurde am 05.05.2023 rückwirkend zum 01.01.2023 (handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag) auf die Z-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in München verschmolzen. Die Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister erfolgte am 13.07.2023.

Alle Anteile an der X-GmbH werden von der Z-GmbH gehalten. Auf die Anschaffungskosten der Anteile an der X-GmbH nahm die Z-GmbH vor Jahren eine steuerwirksame Teilwertabschreibung in Höhe von 20.000 € vor, sodass der Buchwert der Anteile an der X-GmbH nun 150.000 € beträgt. Die X-GmbH betreibt eine Betriebsstätte im EU-Ausland (DBA mit Anrechnungsmethode), die auch nach der Umwandlung dort fortbestehen soll.

Alle Anteile an der Z-GmbH werden von der natürlichen Person A gehalten. A hatte bei Erwerb der Anteile an der Z-GmbH im Jahr 2019 Anschaffungskosten in Höhe von 210.000 € aufgewendet.

Die X-GmbH hat zum 31.12.2022 folgende (vereinfachte) Handelsbilanz (in €) aufgestellt, die der Steuerbilanz entspricht:

Aktiva			Passiva	
	Buchwert	Gemeiner Wert		Buchwert
Grund und Boden	100.000	250.000	Stammkapital	100.000
Gebäude	150.000	200.000	Gewinnrücklage	130.000
Betriebsstätten-Vermögen	50.000	100.000	Jahresfehlbetrag	./ 50.000
Sonstiges AV	150.000	200.000	Rückstellungen	70.000
UV	80.000	80.000	Verbindlichkeiten	280.000
Firmenwert	0	100.000		
	530.000	930.000		530.000

In den Verbindlichkeiten von 280.000 € steckt eine Darlehensverbindlichkeit aus 2020 gegenüber der Z-GmbH in Höhe von 30.000 €. Zum 31.12.2022 (vor den steuerlichen Auswirkungen der Umwandlung) wurde für die X-GmbH ein verbleibender Verlustvortrag in Höhe von 80.000 € gesondert festgestellt, in dem der laufende Verlust aus dem Jahr 2022 bereits enthalten ist.

Für die Z-GmbH ergab sich zum 31.12.2022 folgende (vereinfachte) Handelsbilanz (in €), die ebenfalls der Steuerbilanz entspricht:

Aktiva		Passiva	
	Buchwert		Buchwert
Beteiligung X-GmbH	150.000	Stammkapital	90.000
Sonstiges AV	400.000	Gewinnvortrag	300.000
Forderungen	100.000	Jahresüberschuss	150.000
UV	140.000	Verbindlichkeiten	250.000
	790.000		790.000

In den Forderungen von 100.000 € steckt eine Darlehensforderung gegen die X-GmbH in Höhe von 30.000 € (siehe oben).

Ein Bestand im steuerlichen Einlagekonto ist zum 31.12.2022 weder bei der X-GmbH noch bei der Z-GmbH vorhanden.

Aufgaben

- Prüfen Sie, ob die Anwendungsvoraussetzungen des UmwG und des UmwStG vorliegen.
- Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Umwandlung auf der Ebene der X-GmbH und der Z-GmbH. Stellen Sie auch die steuerliche Schlussbilanz der X-GmbH zum 31.12.2022 auf.

Hinweise

- Die Umwandlung soll so wenig Steuern wie möglich auf allen Ebenen auslösen; allerdings sollen die Wertansätze so vorgenommen werden, dass das steuerlich günstigste Ergebnis erreicht wird. Notwendige Anträge gelten als gestellt.
- Alle Ausführungen sind ausführlich und anhand der einschlägigen gesetzlichen Grundlagen zu erläutern.
- Vernachlässigen Sie den Solidaritätszuschlag. Gehen Sie aus Vereinfachungsgründen von einem effektiven Gewerbesteuersatz für beide Gesellschaften in Höhe von 14 % aus.
- Sofern Rundungen notwendig sind, kann auf zwei Nachkommastellen gerundet werden.

Teil 2: Internationales Steuerrecht (25 Punkte)

Sachverhalt

Anton Träuble (A), ledig und wohnhaft in Baden-Baden, erzielt im Jahr 2023 aus einer im Inland ausgeübten Teilzeitbeschäftigung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 20.000 €. Daneben betreibt er im Inland als Einzelunternehmer eine Weinabfüllanlage. Wegen einiger kalter Nächte Mitte Mai – den sogenannten „Eisheiligen“ – stellten die deutschen Weinbauern im Jahr 2023 nur wenig Wein her. A erwirtschaftete deshalb im Inland einen nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelten Verlust in Höhe von 50.000 €. Darin enthalten ist eine Ausschüttung aus einer Beteiligung des A an der VINO-S.r.l. mit Sitz in Mailand, die nach Einbehalt der italienischen Quellensteuer mit einem Betrag von 8.400 € auf dem betrieblichen Bankkonto gutgeschrieben und einschließlich des Quellensteueraufwands zutreffend verbucht wurde.

A ist mit 12 % an der VINO-S.r.l. beteiligt und hält die Anteile in seinem inländischen Betriebsvermögen. Die VINO-S.r.l. stellt moderne Getränke-Verpackungen her, die den Geschmack der Verpackung nicht mehr an den Wein abgeben sollen. Nach dem italienischen Gesellschaftsrecht ist die Haftung der Gesellschafter einer S.r.l. auf das eingezahlte Kapital beschränkt. Die Geschäftsführung einer S.r.l. ist nicht an die Gesellschafterstellung geknüpft. Bei der VINO-S.r.l. ist ein externer Manager als Geschäftsführer angestellt, der entsprechend den Vorgaben des italienischen Rechts die S.r.l. nach außen vertritt. Über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Ergebnisverwendung entscheidet die Gesellschafterversammlung. Die Geschäftsanteile an einer S.r.l. sind veräußerlich und vererblich.

Schon vor einigen Jahren hat A auf der französischen Seite des Rheins in Sessenheim seinen Betrieb erweitert und in Frankreich eine kleine Weinhandlung eröffnet, in der er den in Deutschland abgefüllten Wein verkauft. Da auch Frankreich von den „Eisheiligen“ betroffen war, musste die französische Kundschaft – gezwungenermaßen – auf den deutschen Wein des A aus dessen Weinhandlung zurückgreifen. Dadurch konnte A den in Deutschland erwirtschafteten Verlust etwas schmälern. Er erzielte in der französischen Betriebsstätte einen Gewinn in Höhe von 35.000 € (nach französischem Steuerrecht ebenfalls 35.000 € Gewinn). In Frankreich musste A auf diesen Gewinn 5.500 € französische Einkommensteuer bezahlen.

Aufgabe

Stellen Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen des Sachverhalts dar. Nehmen Sie zur persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht des A in Deutschland Stellung und ermitteln Sie dessen für 2023 festzusetzende Einkommensteuer. Gehen Sie dabei auch auf etwaige Besonderheiten bei der Berechnung der deutschen Einkommensteuer ein. Begründen Sie Ihre Ausführungen anhand der gesetzlichen Grundlagen.

Hinweise

- Mit Italien hat Deutschland ein dem OECD-MA 2017 entsprechendes DBA abgeschlossen. Der Quellensteuersatz auf Dividenden liegt in Italien bei 30 %.
- Auch mit Frankreich hat Deutschland ein dem OECD-MA 2017 entsprechendes DBA abgeschlossen.
- Die in Frankreich erhobene Steuer entspricht der deutschen Einkommensteuer.
- Gehen Sie vereinfachungshalber davon aus, dass die ermittelte Summe der Einkünfte des A seinem zu versteuernden Einkommen entspricht.

Teil 3: Umsatzsteuer (25 Punkte)

Sachverhalt 1

Wirtschaftsprüfer Markus Braun hat sich zum Ende seiner beruflichen Laufbahn ein stattliches Vermögen erarbeitet. Braun ist unter anderem Eigentümer eines mehrstöckigen Gebäudes in München. Im Erdgeschoss des Gebäudes betreibt Braun als Alleininhaber seine Wirtschaftsprüfungs-Kanzlei. Das erste Obergeschoss ist an eine junge Familie zu privaten Wohnzwecken vermietet. Die Wohnung im zweiten Obergeschoss des Gebäudes hat 5 Zimmer mit je 20 Quadratmeter und ist als Wohngemeinschaft langfristig an Studierende für jeweils 900 €/Zimmer vermietet. Da Braun die zunehmenden Haftungsrisiken des Berufslebens scheut und er sich in der forensischen Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers nicht mehr wiederfindet, beschließt er Anfang 2024, sich zum 30.06.2024 in den Ruhestand zu verabschieden.

Mit Kaufvertrag vom 01.06.2024 wird das Gebäude zum 01.07.2024 wie folgt veräußert: Das Erdgeschoss des in Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilten Gebäudes verkauft Braun samt seiner Wirtschaftsprüfungs-Kanzlei an den frisch bestellten Wirtschaftsprüfer Massimo Bilanzi für 1.800.000 €. Bilanzi übernimmt sämtliche Mandate und Mitarbeiter und hat alle Mühe, sich als Berufsanfänger in der Branche zu behaupten. Das erste Obergeschoss verkauft Braun an seine bisherigen Mieter zum Preis von 700.000 €. Diese sind überglücklich, in München eine dauerhafte Bleibe gefunden zu haben. Das zweite Obergeschoss verkauft Braun für 1.000.000 € an die FeWo Munich AG, einen ortsansässigen Vermieter von Ferienwohnungen. Die FeWo Munich AG kündigt nach dem Erwerb umgehend allen Studierenden und baut die Wohngemeinschaft in eine offene Penthouse-Wohnung um, die künftig für Kurzaufenthalte an ständig wechselnde Städte-Urlauber vermietet werden soll.

Aufgabe 1

Nehmen Sie zur umsatzsteuerlichen Behandlung der von Braun getätigten Verkäufe Stellung. Prüfen Sie auch, ob den Käufern ein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Gehen Sie davon aus, dass alle Kaufverträge/Rechnungen zutreffend und ordnungsgemäß ausgestellt wurden. Von etwaigen Optionsmöglichkeiten wurde stets Gebrauch gemacht.

Sachverhalt 2.1

Wirtschaftsprüfer Massimo Bilanzi (aus Sachverhalt 1) hat vor einigen Jahren auf einer Skitour in der Schweiz den IT-Professor Jan Züngli aus Zürich kennengelernt. Im September 2024 wendet sich Züngli an Bilanzi und berichtet, dass ihm eine Professorenstelle an der Freien Universität Berlin angeboten wurde. Da Züngli seit einigen Jahren mit einem Anteil von 5 % an der in Heidelberg ansässigen Alep-Beta GmbH – einem aussichtsreichen KI-Start-Up – beteiligt ist, bittet er Bilanzi um einen Rat zu den ertragsteuerlichen Folgen eines Umzugs aus der Schweiz nach Berlin. Bilanzi solle dabei berücksichtigen, dass Züngli nur bis zu seinem Ruhestand in etwa 10 Jahren in Deutschland leben und an der Freien Universität Berlin arbeiten möchte. Danach möchte Züngli in die Schweiz zurückkehren. Er habe allerdings gehört, dass Deutschland wegen der sogenannten Wegzugsbesteuerung zu einem „steuerlichen Gefängnis“ werden könne. Dies lasse die Annahme der Professorenstelle in Berlin unattraktiv erscheinen.

Bilanzi prüft den Sachverhalt und klärt Züngli in steuerlicher Hinsicht bei einem Video-Call im Oktober 2024 auf. In seiner Rechnung vom 10.10.2024 über netto 1.000 € weist Bilanzi 190 € Umsatzsteuer aus.

Aufgabe 2.1

Würdigen Sie die von Bilanzi erbrachte Beratungsleistung in umsatzsteuerlicher Hinsicht.

Sachverhalt 2.2

Die Tochter von Bilanzi, Giulietta, wird im September 2024 eingeschult. Damit Giulietta bestens auf das digitale Lernkonzept der Münchner Privatschule vorbereitet ist, bestellt Bilanzi am 10.08.2024 über den Internet-Marktplatz „Umet“ bei einem in China ansässigen Händler ein Tablet zum Preis von 1.785 €. Das Tablet wird am 17.08.2024 aus einem Warenlager in Polen an die Privatadresse von Bilanzi am Starnberger See geliefert. Den Rechnungsbetrag buchte der Händler am 03.09.2024 vom Bankkonto des Bilanzi ab.

Aufgabe 2.2

Nehmen Sie zur umsatzsteuerlichen Behandlung des vorstehenden Sachverhaltes Stellung. Gehen Sie dabei sowohl auf die Leistung des in China ansässigen Händlers als auch auf die Leistung des Internet-Marktplatzes „Umet“ ein. Unterstellen Sie, dass das deutsche UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet analog anzuwenden ist.

Teil 4: Abgabenordnung (25 Punkte)

Sachverhalt

Die Schnell-Schuss-Tor GbR verlegt in den großen Fußballarenen der Nation das „frische Grün“ in Form von feinstem Rollrasen. Gesellschafter der GbR sind der Gärtnermeister Alois Zünsler, der Biologe Gerhard Maus und der Ingenieur Bodo Specht. Am Dienstag, dem 10.10.2023, findet der Buchhalter der GbR eine ordnungsgemäße Prüfungsanordnung des für die GbR zuständigen Finanzamts mit Datum vom 05.10.2023 in der Eingangspost. Hiernach sollen die gesonderten und einheitlichen Feststellungen der Besteuerungszeiträume 2016 bis 2018 durch Betriebsprüfer und Steueroberinspektor Marc Elster (E) geprüft werden. Die Prüfung soll am Montag, 04.12.2023, am Sitz des Unternehmens in Herzogenaurach beginnen.

Im Finanzamt notierte sich E vorab folgende Eckdaten zu dem Fall:

Der erfahrene Kollege des E, Betriebsprüfer Herbert Wolf, hatte bei der GbR Anfang des Jahres 2018 bereits die vorangegangenen Besteuerungszeiträume 2013 bis 2015 geprüft. Die Schlussbesprechung mit Wolf im März 2018 verlief auf Grund der vielen streitigen Rechtsfragen sehr konfrontativ. Die GbR zog einen Wirtschaftsprüfer zu Rate, da der Buchhalter nach erneuter Durchsicht der Steuerbilanzen feststellte, dass bisher im Jahr 2016 steuermindernd geltend gemachte Aufwendungen bereits im Veranlagungszeitraum 2015 über eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten hätten berücksichtigt werden müssen. Verfahrensrechtlich wäre eine Änderung des Feststellungsbescheides 2015 nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO unstreitig möglich. Der Wirtschaftsprüfer bestätigte diese (zutreffende) Auffassung in steuerbilanzieller Hinsicht, was Betriebsprüfer Wolf jedoch nicht überzeugte. Nachdem hinsichtlich der übrigen Prüfungsfeststellungen Einigkeit erzielt werden konnte, ging die GbR gegen den im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2015 vom 30.07.2018 mit Einspruch und einer anschließenden Klage vor. Mit Urteil vom 16.08.2023 verpflichtete das Finanzgericht das zuständige Finanzamt, den Feststellungsbescheid für das Jahr 2015 nochmals zu ändern und nunmehr die Bildung der Rückstellung anzuerkennen. Das Finanzamt setzte dies schließlich mit Änderungsbescheid vom 29.09.2023 um.

Die Feststellungserklärung für das Jahr 2016 wurde zusammen mit der Feststellungserklärung 2017 im Mai 2019 eingereicht. Die Feststellungsbescheide 2016 und 2017 wurden am 07.08.2019 bekanntgegeben und sind endgültig, d. h. ohne Vorbehalt der Nachprüfung, ergangen.

Die Feststellungserklärung der GbR für das Jahr 2018 wurde im Oktober 2019 eingereicht. Der Feststellungsbescheid 2018 wurde am 09.12.2019 bekanntgegeben und ist ebenfalls endgültig ergangen.

E fragte außerdem bei den zuständigen Finanzämtern der Gesellschafter jeweils nach den Einkommensteuer-Veranlagungen der Jahre 2016 bis 2018 und bekam folgende Rückmeldung:

Alle Gesellschafter sind auf Grund ihrer Beteiligungseinkünfte verpflichtet, Einkommensteuer-Erklärungen abzugeben.

Die Einkommensteuer-Erklärungen für 2016 wurden jeweils im Folgejahr eingereicht. Die Einkommensteuer-Bescheide 2016 wurden noch in 2017 bekanntgegeben und sind endgültig ergangen.

Alois Zünsler und Gerhard Maus gaben ihre Einkommensteuer-Erklärungen für 2017 jeweils in 2018 ab und wurden noch im selben Jahr erklärungsgemäß veranlagt. Bodo Specht wechselte zwischenzeitlich den Steuerberater, sodass seine Einkommensteuer-Erklärung 2017 erst

im Januar 2020 eingereicht wurde. Den endgültig ergangenen Einkommensteuer-Bescheid 2017 erhielt Bodo Specht am 03.03.2020.

Für das Jahr 2018 gaben alle Gesellschafter ihre Einkommensteuer-Erklärungen am 28.02.2020 ab. Die endgültigen Einkommensteuerbescheide ergingen ebenfalls in 2020.

Wie angekündigt, erschien Betriebsprüfer E am 04.12.2023 um 9:00 Uhr in den Geschäftsräumen der GbR. Da jedoch bereits zehn Minuten später das Altersheim der Mutter von E anrief und berichtete, dass E's Mutter vom morgendlichen Spaziergang nicht zurückgekehrt sei, brach er sofort auf, um bei der Suche mitzuhelfen. Über eine kurze Begrüßung der Gesellschafter und eine Vorstellungsrunde ging das Gespräch an diesem Tag somit nicht hinaus. Da die Mutter von E mit dem Rollator gestürzt war und operiert werden musste, hat E spontan seinen Weihnachtsurlaub vorgezogen. Erst am Montag, 15.01.2024, nahm E die Außenprüfung wieder auf. Kurz vor Beendigung der Außenprüfung stürzte Betriebsprüfer E auf einer Mountainbike-Tour ebenfalls schwer. Nach einem mehrwöchigen Aufenthalt im Krankenhaus notierte sich E am Tag seines Dienstantrittes, dem 01.04.2024, die folgenden Punkte für die anstehende Schlussbesprechung mit den Gesellschaftern der GbR:

- Prüfungsfeststellungen für den Feststellungszeitraum 2016:
Über den bereits in der Vorprüfung aufgegriffen Sachverhalt hinaus ergaben sich keine Beanstandungen. Eine Änderung der Feststellungen für das Jahr 2016 ist bislang nicht erfolgt.
- Prüfungsfeststellungen für den Feststellungszeitraum 2017:
Die GbR verkaufte im Jahr 2017 einen in die Jahre gekommenen und bereits abgeschriebenen Bagger an einen Geschäftspartner. Der Veräußerungserlös in Höhe von 35.700 € wurde jedoch versehentlich steuerlich nicht erfasst. Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit kann nicht nachgewiesen werden. Bei der Durchführung der Gewinnfeststellung für das Jahr 2017 im Juli 2019 enthielt die Feststellungsakte des zuständigen Bezirks im Finanzamt bereits eine Kontrollmitteilung, mit der das Finanzamt über den Verkauf des Baggers in Kenntnis gesetzt wurde. Die Kontrollmitteilung wurde jedoch vom zuständigen Sachbearbeiter übersehen.
- Prüfungsfeststellungen für den Feststellungszeitraum 2018:
Keine Beanstandungen.

Aufgabe

Prüfen Sie, ob und ggf. welche der Feststellungsbescheide der GbR am 01.04.2024 im Anschluss an die Prüfungsanordnung vom 05.10.2023 noch geändert werden können. Gehen Sie dabei insbesondere auf die in Betracht kommenden Korrekturvorschriften und die steuerliche Feststellungsverjährung ein.