

Prüfungskommission

für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

1. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Steuerrecht“

2. Halbjahr 2008

Termin: 19. August 2008

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

Hilfsmittel:

1. Steuergesetze
2. Steuerrichtlinien
3. Steuererlasse
– jeweils Beck'sche Textausgabe - Loseblatt-Textsammlung –
4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Aufgabe: (siehe Anlage)

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **8 Seiten**.

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

Teil I (Ertragsteuern):

Sachverhalt 1

Die Müller GmbH mit Sitz in Osnabrück betreibt ein Speditionsunternehmen und hat zwei Gesellschafter:

- Herrn Bernhard Müller, Wohnsitz in Osnabrück, gleichzeitig Geschäftsführer, beteiligt zu 75 %, und
- Herrn Kevin Müller, den Sohn von Bernhard Müller, Wohnsitz in Aachen, mit einer Beteiligung von 25 %.

Die Müller GmbH hat ihre Hauptniederlassung und den Ort der Geschäftsleitung in Osnabrück und unterhält noch zwei weitere Niederlassungen in Dortmund und Leipzig. Ihr Wirtschaftsjahr ist gleich dem Kalenderjahr. Die Müller GmbH verfügt über keinen steuerlichen Verlustvortrag.

Aktiva	vorläufige Bilanz der Müller GmbH zum 31.12.2007 in €		Passiva	
A. Anlagevermögen			A. Eigenkapital	
1. Grundstücke			1. Gezeichnetes Kapital	50.000
a) Betriebsgrundstück in Osnabrück	50.000		2. Kapitalrücklage	50.000
b) Betriebsgrundstück in Dortmund	100.000		3. Jahresüberschuss	310.000
c) Betriebsgrundstück in Leipzig	200.000			
2. Fuhrpark	7.000.000		B. Rückstellungen	
3. 100 % Beteiligung an Tölke GmbH	530.000		Pensionsrückstellungen	190.000
B. Umlaufvermögen	15.000		C. Verbindlichkeiten	
			Bankverbindlichkeiten	7.300.000
C. Kasse	5.000			
		<u>7.900.000</u>		<u>7.900.000</u>

vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung der Müller GmbH (01.01. – 31.12.2007)

Umsatzerlöse	5.950.000 €
Materialaufwand	900.000 €
Personalaufwand	
Geschäftsführergehalt B.M.	120.000 €
Zuführung Pensionsrückstellung B.M.	30.000 €
Sonstige Löhne und Gehälter	3.240.000 €
Abschreibungen (Fuhrpark)	800.000 €
Zinsaufwand	550.000 €
Jahresüberschuss vor Steuern	<u>310.000 €</u>

Der zum 31.12.2006 unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres (WJ) gem. § 27 Abs. 2 KStG festgestellte positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos beträgt 50.000 €. Ein Sonderausweis gem. § 28 Abs. 1 KStG ist nicht festgestellt worden. Restbestände i.S.d. §§ 37 und 38 KStG sind nicht zu verzeichnen. Die Veranlagungen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2006 sind bestandskräftig und nicht mehr änderbar.

Das Eigenkapital der Müller GmbH laut Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres 2006 und das gezeichnete Kapital des Wirtschaftsjahres 2006 betragen:

	EK lt. Steuerbilanz	Nennkapital
Betrag im WJ 2006	400.000	50.000

Der gemeine Wert des Betriebsvermögens der Müller GmbH beträgt zum 31.12.2007 7.960.000 Mio. € und setzt sich folgendermaßen zusammen:

Aktiva [gemeine Werte des Betriebsvermögens der Müller GmbH zum 31.12.2007 in €]		Passiva	
Geschäftswert	1.000.000		
A. Anlagevermögen		B. Rückstellungen	
1. Grundstücke		Pensionsrückstellungen	
a) Betriebsgrundstück in Osnabrück	800.000	(zugleich Wert gem. § 6a	
b) Betriebsgrundstück in Dortmund	400.000	EStG)	190.000
c) Betriebsgrundstück in Leipzig	270.000		
2. Fuhrpark	12.000.000	C. Verbindlichkeiten	
3. 100 % Beteiligung an Tölke GmbH		Bankverbindlichkeiten	7.300.000
(zugleich Teilwert)	960.000		
B. Umlaufvermögen	15.000		
C. Kasse	5.000		
	<u>15.450.000</u>		<u>7.490.000</u>

Die Müller GmbH ist alleinige Anteilseignerin der Tölke GmbH. Die Tölke GmbH betreibt ebenfalls ein Speditionsunternehmen und hat ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Aachen. Das Wirtschaftsjahr der Tölke GmbH ist gleich dem Kalenderjahr.

Die Müller GmbH hat die Anteile an der Tölke GmbH im Jahre 1997 zu Anschaffungskosten in Höhe von umgerechnet 1 Mio. € erworben. Nach dem Kauf der Anteile an der Tölke GmbH durch die Müller GmbH ist Herr Kevin Müller für die Tölke GmbH zum Geschäftsführer bestellt worden. Die vor dem Anteilserwerb angenommenen guten Ertragsaussichten der Tölke GmbH bestätigten sich nicht. Die Tölke GmbH erzielte in 1997 und 1998 erhebliche Verluste. Im Hinblick hierauf nahm die Müller GmbH in der Handels- und Steuerbilanz auf den 31.12.1998 eine Teilwertabschreibung auf die Anteile an der Tölke GmbH von umgerechnet 500.000 € vor, so dass die Anteile mit einem Buchwert von nur noch umgerechnet 500.000 € angesetzt worden sind. Die Abschreibung wirkte sich nach der Rechtslage in 1998 in voller Höhe auf das Einkommen der Müller GmbH aus. Bis auf die Verbuchung von verdeckten Einlagen in Höhe von insgesamt 30.000 € sind bislang keine weiteren Zuschreibungen auf die Beteiligung erfolgt. Der Teilwert und gemeine Wert der Beteiligung an der Tölke GmbH beträgt zum 31.12.2007 960.000 €.

In den Folgejahren verbesserte sich die Ertragslage der Tölke GmbH deutlich. Infolgedessen konnte der Verlustvortrag zwischenzeitlich durch Verrechnung mit laufenden Gewinnen zu einem großen Teil abgebaut werden. Auf den 31.12.2006 wurde, rechtlich zutreffend, für die Tölke GmbH ein Verlustvortrag i.S.d. § 10d Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 KStG in Höhe von 180.000 € festgestellt.

Aktiva		vorläufige Bilanz der Tölke GmbH zum 31.12.2007 in €		Passiva
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital		
1. Grundstück		1. Gezeichnetes Kapital	30.000	
Betriebsgrundstück in Aachen	200.000	2. Jahresüberschuss	130.000	
2. Fuhrpark	700.000	B. Verbindlichkeiten		
B. Umlaufvermögen	20.000	1. Bankverbindlichkeiten	800.000	
C. Kasse	80.000	2. sonstige Verbindlichkeiten	40.000	
	<u>1.000.000</u>			<u>1.000.000</u>

vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung der Tölke GmbH (01.01. – 31.12.2007)

Umsatzerlöse	810.000
Materialaufwand	100.000
Personalaufwand	
Geschäftsführergehalt an K. Müller	40.000
Sonstige Löhne und Gehälter	400.000
Abschreibungen (Fuhrpark)	80.000
Zinsaufwand	60.000
Jahresüberschuss vor Steuern	<u>130.000</u>

Der gemeine Wert des Betriebsvermögens der Tölke GmbH beträgt zum 31.12.2007 960.000 € und setzt sich folgendermaßen zusammen:

Aktiva		[gemeine Werte des Betriebsvermögens der Tölke GmbH zum 31.12.2007 in €]		Passiva
Geschäftswert	300.000	B. Verbindlichkeiten		
A. Anlagevermögen		1. Bankverbindlichkeiten	800.000	
1. Grundstück		2. sonstige Verbindlichkeiten	40.000	
Betriebsgrundstück in Aachen	400.000			
2. Fuhrpark	1.000.000			
B. Umlaufvermögen	20.000			
C. Kasse	80.000			
	<u>1.800.000</u>			<u>840.000</u>

Der zum 31.12.2006 unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres gem. § 27 Abs. 2 KStG festgestellte positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos der Tölke GmbH beträgt 30.000 €. Ein Sonderausweis gem. § 28 Abs. 1 KStG ist nicht festgestellt worden. Restbestände i.S.d. §§ 37 und 38 KStG sind nicht zu verzeichnen.

Das Eigenkapital der Tölke GmbH laut Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres 2006 und das gezeichnete Kapital des Wirtschaftsjahres 2006 betragen:

	EK lt. Steuerbilanz	Nennkapital
Betrag im WJ 2006	80.000	30.000

Der Geschäftsführer der Tölke GmbH, Herr Kevin Müller, hat durch notariell beurkundeten Verschmelzungsvertrag vom 10.04.2008 mit dem Geschäftsführer der Müller GmbH, Herrn Bernhard Müller, nach vorheriger Zustimmung der Gesellschafterversammlungen die Verschmelzung der Tölke GmbH auf die Müller GmbH vereinbart. Die Beteiligungsverhältnisse an der Müller GmbH sollen sich nicht ändern. Als Verschmelzungsstichtag i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 6 Umwandlungsgesetz (UmwG) wurde der 01.01.2008 bestimmt. Steuerlicher Übertragungsstichtag ist der 31.12.2007. Im Rahmen der Verschmelzung wird keine Kapitalerhöhung durchgeführt. Die Übertragung erfolgt handelsrechtlich zu Buchwerten. Am 15.04.2008 haben die Geschäftsführer der Tölke GmbH und der Müller GmbH die Verschmelzung jeweils bei dem für ihre GmbH zuständigen Registergericht ordnungsgemäß gem. § 16 UmwG zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet. Nach rechtlich zutreffender Prüfung durch die Registergerichte wird die Umwandlung am 20.05.2008 in die jeweiligen Handelsregister eingetragen.

Einzelsachverhalte:

a) LKW - Ankauf

Die Müller GmbH hat von dem Einzelunternehmen „Edith Müller Fahrzeuge“ am 01. Juli 2007 einen LKW zu einem Kaufpreis von 100.000 € erworben. Von diesen Anschaffungskosten ist im Jahresabschluss bereits eine Abschreibung vorgenommen worden. Hierbei wurde zutreffend ein AfA-Satz von 15 % (= 6/12 von 30 %) für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung gem. § 7 Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 4 EStG zu Grunde gelegt. Der Kauf ist zu einem um 20.000 € überhöhten Kaufpreis (Marktpreis nur 80.000 €) erfolgt. Herr Bernhard Müller hatte den Kaufpreis - im Namen der Müller GmbH - mit Edith Müller in dieser Höhe vereinbart, weil er dem „kränkelnden Betrieb“ seiner Nichte helfen wollte. Schließlich hatte er sich als Patenonkel von Edith Müller für einen an ihr Unternehmen gewährten Betriebskredit verbürgt und wollte nicht, dass der Betrieb „in die roten Zahlen“ gerät.

b) Aushilfsfahrer

Im August 2007 hatte die Tölke GmbH viele Speditionsaufträge angenommen. Auf Grund unglücklicher Umstände waren jedoch bei ihr etliche Fahrer erkrankt, so dass die anstehenden Aufträge mit den zur Verfügung stehenden Fahrern nicht zu bewältigen waren. Bei der Müller GmbH waren die zur Verfügung stehenden Fahrer nicht ausgelastet. Daraufhin hat Herr Bernhard Müller angeordnet, dass die Müller GmbH der Tölke GmbH „unter die Arme greift“. Er hat fünf bei der Müller GmbH angestellte Fahrer angewiesen, für einen Monat bei der Tölke GmbH auszuhelfen. Die Müller GmbH hat hierdurch keine größeren Nachteile erlitten, da die Fahrer ohnehin nicht hätten beschäftigt werden können. Jedoch hat die Müller GmbH den monatlichen Lohn und Gehaltsaufwand für die fünf Aushilfsfahrer Höhe von 10.000 € allein getragen; ein finanzieller Ausgleich durch die Tölke GmbH ist im Hinblick auf die Gesellschafterstellung der Müller GmbH nicht erfolgt.

c) Anhängerkupplungssystem

In seiner freien Zeit tüftelt Herr Bernhard Müller gerne in seinem privaten Hobbykeller. Dort hatte er an etlichen Wochenenden im Jahre 2002 ein neuartiges Kupplungssystem für LKW-Anhänger entwickelt und ein Patent für die Erfindung registrieren lassen. Als er am 19. Mai 2007 einem deutschen Marktführer in der Herstellung von Anhängerkupplungen die Erfindung anbot, war dieser bereit, 20.000 € für den Kauf der Erfindung inklusive aller daran bestehenden Rechte zu zahlen. Obwohl dieser Preis bis Ende Mai dem Marktpreis entsprach, kam Herrn Müller der Preis zu niedrig vor. Deshalb entschied er sich, das Patent der Müller GmbH zu übertragen, da diese es besser vermarkten kann. Er plante, dass die Müller GmbH einen Teil ihres Fuhrparks mit der neuen Technik ausstattet, um so Kaufinteressenten die Praxistauglichkeit der Erfindung beweisen zu können. Per 20. Mai 2007 übertrug Herr Bernhard Müller alle Rechte an seiner Erfindung an die Müller GmbH unentgeltlich. Die Müller GmbH versuchte im Sommer 2007 vergeblich die Erfindung zu verkaufen. Auch der deutsche Marktführer zeigte kein Interesse mehr, da sich seit Juli 2007 eine weit bessere Erfindung für eine ähnliche Kupplungstechnik am Markt etabliert hatte. Um doch noch etwas Geld mit der

Erfindung zu machen, verkaufte die Müller GmbH das Patent per 20. November 2007 an einen chinesischen Konzern für 7.000 €. Der gesamte Vorgang ist bei der Müller GmbH bislang nur insoweit im Jahresabschluss berücksichtigt worden, als dass ein Betrag von 7.000 € bei den Umsatzerlösen und ein entsprechender Zugang in der Kasse erfasst wurde.

d) Gewinnausschüttung

Die Müller GmbH schüttet für das Wirtschaftsjahr 2006 auf Grund eines am 15.03.2007 gefassten, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden, Beschlusses 320.000 € an ihre Gesellschafter entsprechend ihren Beteiligungsquoten (an Herrn Bernhard Müller 240.000 €; an Herrn Kevin Müller 80.000 €) aus. Die Gewinnausschüttung wird am 31.03.2007 ausgezahlt und fließt den Gesellschaftern am selben Tag zu. Die Müller GmbH stellt den Gesellschaftern eine den Anforderungen des § 27 Abs. 3 KStG entsprechende Bescheinigung aus, die eine Verwendung von Beträgen des Einlagekontos in Höhe von 10.000 € (für Herrn Bernhard Müller i.H.v. 7.500 €; für Herrn Kevin Müller i.H.v. 2.500 €) ausweist. Die Ausschüttung ist im Jahresabschluss zutreffend berücksichtigt.

Aufgabe 1: 29 Punkte

Ermitteln Sie die Auswirkungen der Einzelsachverhalte auf den Steuerbilanzgewinn, das zu versteuernde Einkommen und die Einlagekonten der Müller GmbH und der Tölke GmbH.

Aufgabe 2: 14 Punkte

Erstellen Sie die steuerliche Schlussbilanz der Tölke GmbH zum 31.12.2007 und ermitteln Sie den Übertragungsgewinn. Für den Fall, dass die Tölke GmbH eine Wahlmöglichkeit bezüglich eines Wertansatzes haben sollte, wird sie einen entsprechenden form- und fristgerechten Antrag beim zuständigen Finanzamt stellen. Dabei wird sie einen Wertansatz wählen, der langfristig möglichst steuerlich vorteilhaft ist, ohne in 2007 eine zusätzliche steuerliche Belastung bei der Tölke GmbH auszulösen.

Aufgabe 3: 4 Punkte

Ermitteln Sie für die Tölke GmbH das zu versteuernde Einkommen 2007, einen etwaigen festzustellenden Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG sowie einen etwaigen festzustellenden Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2007.

Aufgabe 4: 12 Punkte

Stellen Sie die Bilanzansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der Müller GmbH zum 31.12.2007 dar. Ermitteln Sie das Übernahmeergebnis und stellen Sie dessen steuerliche Behandlung dar.

Aufgabe 5: 8 Punkte

Ermitteln Sie für die Müller GmbH das zu versteuernde Einkommen 2007, einen etwaigen festzustellenden Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG sowie einen etwaigen festzustellenden Endbestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2007.

Begründen Sie jeweils ihre Lösung unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften. Aus Vereinfachungsgründen hat hierbei die Gewerbesteuer (inklusive ihrer Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe), Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Grunderwerbsteuer sowie der Solidaritätszuschlag für die Lösung außer Betracht zu bleiben. An der vollumfänglichen betrieblichen Veranlassung der Pensionsrückstellungen oder Gehaltszahlungen an die Geschäftsführer bestehen keine Zweifel. Umwandlungskosten sind nicht angefallen.

Teil II (Umsatzsteuer):

Geschäftsgegenstand der in Dresden ansässigen Greenhouse Solar AG (AG) ist die Erzeugung und der Verkauf von „Öko-Strom“ an Geschäfts- und Privatkunden im In- und Ausland sowie Finanzdienstleistungen in Form der Gewährung von Krediten. Der Strom wird mit regenerativen Energien produziert. Im Vorfeld einer Betriebsprüfung bittet Sie der Finanzvorstand der AG, unter möglichst präziser Angabe der am 01.01.2008 geltenden einschlägigen Rechtsgrundlagen (UStG, UStDV, UStR 2008, MwStSystRL, soweit Auslandssachverhalte betroffen sind) die nachfolgenden Sachverhalte umsatzsteuerrechtlich zu würdigen.

Tz. 1: 15 Punkte

Im Rahmen der Hauptversammlung der AG am 18.01.01 wurde der Beschluss gefasst, die Wettbewerbssituation der AG am Strommarkt für erneuerbare Energien durch Investitionen in Beteiligungen erheblich zu verbessern. Das hierfür erforderliche Kapital in Höhe von 200 Mio. Euro erwarb die AG im Jahr 01 durch die Ausgabe neuer Aktien zum Stückpreis von je zwei Euro im Ausgabezeitpunkt.

Das Kapital verwendete die AG ihrerseits im Umfang von 160 Mio. Euro zum Erwerb von 100 % der Anteile an der „Sturm GmbH“ (GmbH), die mit ihren Anlagen vor der deutschen Ostseeküste einen Windpark betreibt. Vom Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an der GmbH an berechnete die GmbH der AG für die Lieferung von Strom aus Windkraftanlagen 30 Mio. Euro zzgl. 5,7 Mio. Euro offen ausgewiesene Umsatzsteuer. Die AG verkaufte den Strom aus den Windkraftanlagen und aus den eigenen Solaranlagen ihrerseits als „Ökostrom“ an die Kunden der AG weiter. Für die Geschäftsleitung der GmbH durch den Vorstand der AG führt die GmbH ein monatliches Management-fee in Höhe von 20.000 Euro an die AG ab.

Wegen sehr hoher Renditeerwartungen beteiligte sich die AG außerdem mit den aus der Ausgabe neuer Aktien verbliebenen 40 Mio. Euro Kapital an der französischen Gesellschaft „Climatic S.A.“ (S). Leistungsbeziehungen zwischen der S und der AG bestehen im Übrigen nicht. Die Dividende aus der Beteiligung an der S für das Jahr 01 beträgt 6 Mio. Euro und ist der AG zu Beginn des Jahres 02 zugeflossen.

Im Zusammenhang mit der Ausgabe der neuen Aktien nahm die AG Beratungsleistungen der Münchner Unternehmensberatung „Economica“ (E) in Anspruch. E berechnete der AG in einer ordnungsgemäßen Rechnung 2 Mio. Euro zzgl. 380.000 Euro offen ausgewiesene Umsatzsteuer.

Tz. 2: 9 Punkte

Wegen explosionsartiger Preissteigerungen fossiler Energieträger zu Beginn des Jahres 02 stieg die Nachfrage nach Strom aus erneuerbaren Energien bei der AG im gleichen Zeitraum stark an. Weil die AG nicht in der Lage war, diese Nachfrage aus der Produktion eigener Betriebe zu befriedigen, erwarb sie im Februar 02 von einem in Polen ansässigen Betreiber einer Biogasanlage (P) Strom.

Gleichzeitig verkaufte die AG diesen Strom an einen in Graz (Österreich) ansässigen Betrieb (Ö), der den Strom im Rahmen der Verarbeitung von Metallen verbraucht.

Die AG überwies den von dem polnischen Unternehmen auf telefonischem Wege angeforderten Kaufpreis des Stroms in Höhe von drei Millionen Euro am 10.02.02. Eine Rechnung wurde bislang nicht erteilt. Dem österreichischen Stromabnehmer berechnete die AG für die Stromlieferung mit ordnungsgemäßer Rechnung vom 20.03.02 vier Millionen Euro.

Tz. 3: 4 Punkte

Ein leitender Angestellter (LG) der AG, wohnhaft in Österreich, hat am 01.07.03 das 60. Lebensjahr vollendet. Dies hat die AG zum Anlass genommen, ihm für die Dauer von einem Monat einen bei der AG angestellten Fahrer zur Verfügung zu stellen. Der Fahrer sollte den LG auf einer privaten Abenteuerreise von Dresden aus bis in den Sudan (Afrika) und zurück nach Deutschland begleiten.

Der tarifliche Arbeitslohn des angestellten Fahrers ist in der Lohnbuchhaltung der AG für den Monat Juli in Höhe von 3.000 Euro als Aufwand gebucht worden. Außerdem hat die AG Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 600 Euro getragen. Um Neid und Missgunst wegen der Zuwendung der AG zu seinem Geburtstag in der Belegschaft zu vermeiden, hat LG der AG diesen Betrag (600 Euro) von seinem privaten Bankkonto auf ein betriebliches Konto der AG überwiesen.

Tz. 4: 5 Punkte

Im Frühjahr des Jahres 04 hat die AG ihren Geschäftsbereich um die entgeltliche Gewährung von Krediten an Privatkunden im Inland zur Finanzierung von Energie sparenden Gebäudesanierungen erfolgreich erweitert.

Um diesen neuen Geschäftsbereich ihrer unternehmerischen Tätigkeit weiter zu fördern, veranstaltet die AG anlässlich eines Sommerfestes für den Klimawandel am 01.07.04 ein Feuerwerk mit dem Ziel, den neuen Geschäftsbereich unter dem Leitsatz „Kredite für eine saubere Umwelt“ einem möglichst breiten Publikum werbewirksam zu präsentieren.

Die im Rahmen des Feuerwerks verbrauchten Feuerwerkskörper hatte die AG im Februar 04 unter zutreffender Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs in Höhe von 30.000 € in der Absicht erworben, diese für eine Werbeaktion im Rahmen einer Ökostromkampagne zu verwenden.