

Prüfungskommission

für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

1. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet

„Steuerrecht“

1. Halbjahr 2010

Termin: 17. Februar 2010

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 Ertragsteuerrecht/ Umwandlungsteuerrecht:**(60 Punkte)****Sachverhalt:****(48 Punkte)**

Der unbeschränkt steuerpflichtige Herr Conrads (C) ist alleiniger Anteilseigner und alleiniger Geschäftsführer der Key-Star GmbH (K-GmbH). Diese stellt PKW-Schließanlagen her. Der Betrieb befindet sich auf einem der Stadt Düsseldorf gehörenden Grundstück. C hält die Anteile an der K-GmbH im Privatvermögen. Er hat die Beteiligung im Jahr 2004 zum Preis von 1.000.000 € erworben.

Die K-GmbH wird im Jahr 2010 auf die Theft Protection GmbH (T-GmbH) verschmolzen. Die T-GmbH stellt Diebstahlschutzsysteme für Pkws her. Beide Gesellschaften haben ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr und seit ihrer Gründung ihren Sitz in Düsseldorf.

Die Verschmelzung wird, nachdem die zuständigen Gremien der beiden Gesellschaften im April 2010 die Verschmelzung beschlossen haben, noch im selben Monat bei dem zuständigen Gericht beantragt und durch Eintragung in das Handelsregister im Juni 2010 wirksam. Im Verschmelzungsvertrag wird als handelsrechtlicher Verschmelzungstichtag der 01.01.2010 vereinbart.

Im Zuge der Verschmelzung wird das Stammkapital der T-GmbH um 150.000 € erhöht. Die neuen Anteile übernimmt der C in sein Privatvermögen. C hat bei dem zuständigen Finanzamt den Antrag gestellt, die Anteile an der T-GmbH mit den Anschaffungskosten der K-GmbH fortzuführen. Zusätzlich zu den Anteilen an der T-GmbH erhält C von der T-GmbH eine bare Zuzahlung i.H.v. 30.000 €.

Die Steuerbilanzen (vor Steuern) der K- und der T-GmbH zum 31.12.2009 stellen sich vereinfacht wie folgt dar (die gemeinen Werte der Aktiva sind in Klammern aufgeführt):

Steuerbilanz 31.12.2009 der K-GmbH (in €)			
Aktiva		<i>gW</i>	Passiva
Anlagevermögen	400.000	(3.050.000)	Stammkapital
Umlaufvermögen	350.000	(500.000)	Kapitalrücklage
			Jahresüberschuss
			Verbindlichkeiten
	750.000	(3.550.000)	750.000

Steuerbilanz 31.12.2009 der T-GmbH (in €)			
Aktiva			Passiva
Anlagevermögen	1.000.000		Stammkapital
Umlaufvermögen	350.000		Jahresüberschuss
			Garantierückstellung
			Verbindlichkeiten
	1.350.000		750.000
			1.350.000

Bei der K-GmbH sind weder immaterielle Wirtschaftsgüter noch ein Firmenwert vorhanden.

C hat als Geschäftsführer der K-GmbH mit Schreiben vom 10.07.2010 bei dem zuständigen Finanzamt beantragt, die übergehenden Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz mit dem Buchwert anzusetzen.

Die T-GmbH hat in ihrer Steuerbilanz zum 31.12.2009 zutreffend eine Garantierückstellung in Höhe von 50.000 € passiviert, da die K-GmbH im August 2009 von der T-GmbH gelieferte Systeme bemängelt und Nachbesserung verlangt hat.

Der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag der T-GmbH beläuft sich zum 31.12.2008 auf 300.000 €.

Aufgaben:

K-GmbH:

1. Nach welchen umwandlungsteuerrechtlichen Vorschriften bestimmen sich die ertragsteuerlichen Folgen der Umwandlung der K-GmbH auf die T-GmbH?
2. In welchem Veranlagungszeitraum ist das Ergebnis aus der Umwandlung auf Ebene der K-GmbH steuerlich zu berücksichtigen?
3. Ermitteln Sie die Werte, mit denen die K-GmbH die übergehenden Wirtschaftsgüter in ihrer Schlussbilanz anzusetzen hat.
4. Ermitteln Sie für die K-GmbH die Körperschaftsteuerbelastung des Veranlagungszeitraums 2009.
5. Erstellen Sie die Übertragungsbilanz der K-GmbH.

T-GmbH:

1. Welche Gewinnauswirkungen ergeben sich infolge der Umwandlung auf Ebene der T-GmbH und welche ertragsteuerlichen Folgen sind damit verbunden?
2. In welchem Veranlagungszeitraum hat die T-GmbH die ertragsteuerlichen Folgen der Umwandlung zu erfassen?
3. Ermitteln Sie die Körperschaftsteuerbelastung der T-GmbH im Veranlagungszeitraum 2009.
4. Erstellen Sie die Steuerbilanz der T-GmbH, die sich infolge der Verschmelzung ergibt.

Herr C:

Wie hoch sind die steuerpflichtigen Einkünfte, die C infolge der Umwandlung erzielt?

Abwandlung 1:**(4 Punkte)**

C hat sämtliche Anteile an der K-GmbH am 01.02.2010 gegen Entgelt erworben. Zum 31.12.2008 verfügte die K-GmbH über körperschaftsteuerliche Verlustvorträge von 800.000 €. Zum 31.12.2009 verfügte die K-GmbH über stille Reserven von 600.000 €. Ihr Jahresüberschuss (vor Steuern) beträgt zu diesem Zeitpunkt 200.000 €. Die K-GmbH wird rückwirkend zum 31.12.2009 auf die T-GmbH verschmolzen. Die K-GmbH soll die stillen Reserven im Zuge der Verschmelzung vollständig aufdecken.

Aufgabe:

Ermitteln Sie den auf den 31.12.2009 festzustellenden körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag der K-GmbH.

Abwandlung 2:**(8 Punkte)**

C ist zu 0,5% an der K-GmbH beteiligt. Er hat die Beteiligung am 03.03.2009 zum Preis von 1.000.000 € erworben und hält sie seitdem im Privatvermögen. Der gemeine Wert der Beteiligung beträgt seit Ende 2009 1.200.000 €. Die K-GmbH wird mit Eintragung im Handelsregister im Jahr 2010 zum 31.12.2009 auf die T-GmbH verschmolzen. Den Antrag, die Anteile an der T-GmbH mit den Anschaffungskosten der K-GmbH fortzuführen, stellt C nicht.

Aufgabe:

Welche ertragsteuerlichen Folgen ergeben sich für C infolge der Umwandlung? Gehen Sie auch darauf ein, ob gegebenenfalls Kapitalertragsteuer einzubehalten ist.

Hinweise:

Es ist davon auszugehen, dass keine umwandlungsbedingten Kosten entstehen.

Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag und Kapitalertragsteuer bleiben außer Betracht, sofern sich eine Aufgabenstellung nicht ausdrücklich hierauf bezieht!

Begründen Sie Ihre Ergebnisse unter Nennung der einschlägigen Rechtsvorschriften.

Etwaige Prozentzahlen sind nach kaufmännischen Grundsätzen auf volle Stellen vor dem Komma zu runden (Beispiel: 2,12% sind zu runden auf 2%).

Teil Umsatzsteuer:

(40 Punkte)

Die Sanitas Klinik GmbH (S) mit Sitz in Berlin ist mit vierzig Krankenhäusern (Akutkliniken) an verschiedenen Standorten in Deutschland ein bedeutendes Klinikunternehmen. Jede Klinik verfügt über einen eigenen Personal- und Sachmittelbestand, der zum Betrieb eines Krankenhauses erforderlich und ausreichend ist.

Zur Vorbereitung der Arbeiten zum Jahresabschluss für S betreffend 2009 (Kalenderjahr = Wirtschaftsjahr) werden Sie gebeten, die umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen der nachfolgenden Sachverhalte zu überprüfen. Die Geschäftsleitung der S-GmbH erwartet dabei eine umsatzsteuerrechtlich begründete Würdigung unter möglichst präziser Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen und wünscht, bei der Beurteilung insbesondere auch die Meinung der Finanzverwaltung (UStR 2008, BMF-Schreiben, im BStBl II veröffentlichte BFH-Urteile) zugrunde zu legen.

Sofern der jeweilige Sachverhalt dies erfordert bzw. zulässt, sind im Rahmen Ihrer Stellungnahme für S und die anderen im Sachverhalt angesprochenen Personen folgende Prüffelder des Umsatzsteuerrechts anzusprechen:

- Steuerbarkeit (Unternehmereigenschaft, Art und Umfang der Leistung, Leistungsaustausch, Leistungszeitpunkt, Leistungsort)
- Steuerbefreiung / Steuerpflicht
- Bemessungsgrundlage (auch wenn ein steuerfreier Umsatz vorliegen sollte)
- Steuersatz und Höhe der Umsatzsteuer (bei steuerpflichtigen Umsätzen)
- Zeitpunkt der Steuerentstehung und Voranmeldungszeitraum, in dem der Umsatz zu erklären ist (letzteres auch bei steuerfreien Umsätzen)
- Steuerschuldnerschaft
- Vorsteuerabzug dem Grunde und der Höhe nach (ordnungsgemäße Rechnungen liegen vor, eine Überprüfung der Rechnungsangaben ist daher nicht erforderlich)

Gehen Sie bei Ihrer Lösung bitte davon aus, dass S sowie die anderen in den Sachverhalten angesprochenen Unternehmer der sog. Regelbesteuerung unterliegen und verpflichtet sind, monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben.

Sachverhalt 1:**(17 Punkte)**

- a) Die zum Verbund der Sanitas Klinik GmbH (S) gehörenden Kliniken agieren jeweils im Bereich Akutmedizin als jeweils wirtschaftliche Einheit in der Rechtsform der GmbH. S hält 100 % der Anteile an den Klinikgesellschaften. S handelt für sämtliche Klinikgesellschaften im Verbund die Einkaufsbedingungen für die Beschaffung von Behandlungsmaterial aus. Dafür haben die Klinikgesellschaften an S ein sog. Management-Fee zu entrichten. Die Klinikgebäude stehen im Eigentum der S und werden an die Klinikgesellschaften vermietet. Für die bei den Klinikgesellschaften angestellten Geschäftsführer steht ausschließlich der S das Recht zu, diese zu berufen. Sie sind vertraglich dazu verpflichtet, alles zu unternehmen, um die von S vorgegebenen Umsatz- bzw. Gewinnziele zu erreichen.
- b) Für die von den Gesellschaften betriebenen Kliniken liegen Zulassungen nach § 108 SGB V auf der Grundlage von Versorgungsverträgen mit den Landesverbänden der Krankenkassen vor. Die Finanzbuchhaltung hat zur Vorbereitung des Geschäftsberichts für das Kalenderjahr 2009 u.a. folgende Umsätze ermittelt:

Budgeterlöse für Patientenbehandlung in Akutkliniken	500.000.000 €
Zusatzerlöse aus Behandlung Privatpatienten (Chefarztbehandlung, Einzelzimmerbelegung)	100.000.000 €

- c) Aus Gründen der Gewinnmaximierung hat S Aufgaben, die als Folge des Klinikbetriebes anfallen (Gebäudemanagement), auf die zivilrechtlich selbständige Gesellschaft Domus GmbH (D) ausgelagert. An dieser GmbH ist S zu 70 % beteiligt. Durch Beteiligung Dritter soll die unternehmerische Eigeninitiative dieses Geschäftsbereichs gestärkt werden. Deshalb ist neben S Dr. Botox (B) mit 30 % am Stammkapital der GmbH beteiligt. Nach der Satzung der D-GmbH sind beide Gesellschafter berechtigt, jeweils einen Geschäftsführer zu benennen. Geschäftsführer der D-GmbH sind der Geschäftsführer der Mehrheitsgesellschafterin S und der vom Minderheitsgesellschafter Dr. Botox berufene Max Mostly (MM). Beide Geschäftsführer sind gleichberechtigt zur Einzelvertretung der D-GmbH befugt.

Im Rahmen des Gebäudemanagements hat die D-GmbH im Kalenderjahr 2009 auf der Grundlage der mit den Klinikgesellschaften geschlossenen Verträge monatlich Hausmeisteraufgaben in den Klinikgebäuden der unterschiedlichen Klinikstandorte in Deutschland durchgeführt. Hierfür stand der D-GmbH eine monatliche Facility-Managementpauschale in Höhe von 50.000 € zu. Die gesamte Managementpauschale in Höhe von 600.000 € für das Jahr 2009 wurde der GmbH von einem betrieblichen Verrechnungskonto der S vorab zum 31.01.2009 gutgeschrieben.

Sachverhalt 2:

(15 Punkte)

- a) Im Jahre 2008 hatte S die in Großbritannien ansässige Unternehmensberatungsgesellschaft Mac Roy (R) mit der Erstellung eines wirtschaftlichen Gutachtens beauftragt, in dem R der S Möglichkeiten der Diversifizierung aufzeigen sollte, um in den Kliniken insgesamt höhere Umsätze zu erzielen. R sandte der S das Gutachten im Januar 2009 zu und berechnete der S mit Rechnung vom 18. März 2009 vereinbarungsgemäß 200.000 €.
- b) Entsprechend der Empfehlung der R veranlasste S, dass im April 2009 an allen Klinikstandorten im Inland moderne Bistros eingerichtet wurden, in denen Speisen und Getränke an Besucher der Patienten abgegeben werden sollten. Das neue Geschäftsmodell entwickelte sich entgegen den Erwartungen der S nicht zufriedenstellend. So wurden im Juni 2009 in den Klinikbistros insgesamt lediglich 95.200 € Umsätze erzielt.
- c) Die Geschäftsleitung der S beschloss daher zusätzliche Werbemaßnahmen für den Besuch der Klinikbistros. Von September 2009 an werden den Kunden der Bistros von Kliniken in Innenstadtlage ab einem Mindestverzehr von 10 € Parkgutscheine im Wert von 1 € ausgegeben, die die Kunden der Bistros bei den in der Nähe der Kliniken belegenen Parkhäusern des bundesweit tätigen Parkhausbetreibers Inter-Park (P) einlösen können. Die Parkgutscheine berechtigen die Kunden nicht zur Nutzung eines bestimmten Parkplatzes in den Parkhäusern, sondern nur zur Anrechnung auf das zu entrichtende Parkentgelt des P. Für den Monat September 2009 rechnete P für die bundesweit eingelösten Parkgutscheine der Bistrosbesucher gegenüber S über 25.000 € zusätzlich offen in der Rechnung ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von 4.750 € ab.
- d) Aufgrund der schlechten Qualität der in den Klinikbistros im Juni 2009 abgegebenen Speisen machten die Besucher auf Beurteilungsbögen, die in den Klinikbistros auslagen, unter Angabe ihres Namens und ihrer Anschrift Mängelrügen geltend. Diese wurden von der S im Oktober gegenüber den Kunden schriftlich anerkannt. In den Anschreiben an die Kunden verspricht S, zum Ausgleich des noch nicht erreichten versprochenen Qualitätsstandards einen Teil des Verzehrpreises zu erstatten. Insgesamt verspricht die S den Kunden, 11.900 € einschließlich Umsatzsteuer zurückzuzahlen. Die tatsächliche Rückzahlung dieses Betrages ist aber bis zum Ende des Jahres 2009 noch nicht erfolgt.

Sachverhalt 3:**(8 Punkte)**

Im Januar 2009 fasste die Geschäftsleitung der S den Beschluss, auf einem der S gehörenden unbebauten Grundstück in Berlin-Wilmersdorf ein zweigeschossiges Gebäude in Fertigbauweise zu errichten. Die Räumlichkeiten des Neubaus sollen nach Fertigstellung für Schönheitsoperationen und zur Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten der Berliner Akutklinik genutzt werden.

Mit der Durchführung der Baumaßnahme beauftragte die S den Bauunternehmer Braun mit Sitz in Potsdam. Dieser rechnete den Fertigbau nach Abnahme durch die S am 30.10.2009 noch am selben Tag mit dem vereinbarten Festpreis in Höhe von 4.000.000 € zzgl. 19 % offen ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe von 760.000 € ordnungsgemäß ab.

Obwohl die beiden Geschosse gleich groß sind, entfallen wegen der unterschiedlichen Ausstattung der Räumlichkeiten 80 % der Herstellungskosten auf das Erdgeschoss und nur 20 % der Herstellungskosten auf das Obergeschoss. Im Zeitpunkt der Abnahme des Gebäudes beabsichtigt die S, das Erdgeschoss ab 01.01.2010 für Schönheitsoperationen zu nutzen. Das Obergeschoss soll zur Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten genutzt werden. Über diese Verwendungsabsicht liegen ordnungsgemäße Nachweise vor.

Besonderer Bearbeitungshinweis:

Die Leistung des Braun ist nur insoweit zu beurteilen, wie dies für einen eventuellen Vorsteuerabzug der S von Bedeutung ist.

Alle Aufgaben sind zu bearbeiten, um die volle Punktzahl zu erreichen.

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

Bei jedem Sachverhalt sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben. Diese Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die Gewichtung der Aufgaben darstellen. Es sind maximal 100 Punkte zu erreichen.