

Prüfungskommission

für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

1. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Steuerrecht“

2. Halbjahr 2013

Termin: 20. August 2013

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 **10 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. Alle erforderlichen 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 (€). Centbeträge sind zu runden.
6. Begründen Sie Ihre Entscheidungen jeweils unter Hinweis auf die gesetzlichen Vorschriften, Verwaltungsanweisungen und gegebenenfalls 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 Wertungspunkte angegeben. Die Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die Gewichtung der Aufgaben darstellen. Es sind maximal 100 Wertungspunkte erreichbar, davon
 - Aufgabe I: 50 Punkte
 - Aufgabe II: 31 Punkte
 - Aufgabe III: 19 Punkte

Aufgabe I: Ertragsteuerrecht (50 Punkte)

A. Allgemeine Angaben

Die X-GmbH betreibt eine Fabrik für Spezialmaschinen mit Sitz in München. Das Stammkapital beträgt 500.000 € und ist voll eingezahlt. Geschäftsführender Gesellschafter ist Anton Angermeier. Anton Angermeier hält 100 % der Anteile. Das Wirtschaftsjahr der X-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Die X-GmbH führt ausschließlich Umsätze aus, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Aufgrund fehlender Aufträge ist die GmbH in einer wirtschaftlichen Schieflage. Für die Erstellung der Steuerbilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2012 sind folgende Teilsachverhalte noch zu überprüfen.

B. Sachverhalt

B. I. Privatnutzung des Firmenwagens

Nach einer fremdüblichen Klausel in seinem schriftlichen Arbeitsvertrag darf Anton Angermeier seinen ihm von der GmbH zur Verfügung gestellten Firmenwagen auch für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen. Anton Angermeier führt kein Fahrtenbuch. Seine Wohnung liegt 10 km vom Firmensitz der GmbH entfernt. Für die Überlassung des PKW wurde monatlich Lohnsteuer von der GmbH abgeführt. Umsatzsteuer wurde nicht erfasst. Der Bruttolistenpreis des Firmenwagens betrug im Jahr der Erstzulassung 71.400 €. Die Laufleistung des Firmenwagens hat sich 2012 im Vergleich zum Jahr 2011 mehr als verdoppelt und betrug 80.000 km. Tatsächlich gibt Anton Angermeier an, den Firmenwagen in 2012, insbesondere bei seinem Skandinavienurlaub, privat intensiv genutzt zu haben. Er schätzt seine privat gefahrenen Kilometer in 2012 grob auf 30.000.

Der Bilanzbuchhalter will aufgrund der Nutzung in 2012 in der Steuerbilanz von der bisherigen linearen Abschreibung des Firmenwagens zu einer Leistungsabschreibung wechseln. Den dadurch entstehenden und richtig berechneten Mehraufwand von 5.000 € sieht er als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst an. Im Übrigen sei das Verhalten des Geschäftsführers in wirtschaftlich schwierigen Zeiten der GmbH nach Ansicht des Buchhalters unanständig. Der Bilanzbuchhalter sieht die Nutzung des Firmenwagens deshalb auch insgesamt als durch die Gesellschafterstellung des Herrn Angermeier mitbegründet an. Für einen vergleichbaren PKW hätte der Geschäftsführer pro Tag 100 € netto bei einer Mietwagenfirma bezahlen müssen. Berücksichtigt man Urlaub und Wochenenden, beträgt der Vermögensvorteil des Herrn Angermeier, so schätzt der Buchhalter, 13.000 € netto (130 Tage x

100 €). Bei dieser verdeckten Gewinnausschüttung sei auch noch Umsatzsteuer zu berücksichtigen.

B. II. Bewertung von Großanlagen und Spezialmaschinen

Die X-GmbH fertigt seit Januar 2009 eine Großanlage für einen ausländischen Investor als Werkvertrag. Die Anlage soll Ende 2014 fertig gestellt werden. Die Fertigstellung ist im Plan. Der Kunde war Ende 2012 im Werk der X-GmbH und mit den Arbeiten hoch zufrieden. Eine Teilabnahme einzelner Gewerke hat er jedoch nicht erklärt. Er will aber Ende 2013 eine Anzahlung leisten. Nach einer belastbaren Kostenkalkulation rechnet die GmbH mit einem Gewinn aus dem Auftrag von 600.000 €. Der Wirtschaftsprüfer hat dem Bilanzbuchhalter die Percentage-of-Completion-Method erläutert. Auf Basis der Kostenrechnung ermittelt der Buchhalter plausibel für die bereits erbrachten und abgrenzbaren Teilleistungen einen Teilgewinn von 350.000 € bis Ende 2012, den er zum 31.12.2012 steuerbilanziell ausweisen will. Er meint, dies aufgrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch tun zu müssen.

Seit Anfang 2011 hat die X-GmbH mit der Fertigung einer Abfüllanlage begonnen, die Ende 2013 ausgeliefert werden soll. Die Abfüllanlage ist in der Steuerbilanz zum 31.12.2012 als unfertiges Erzeugnis des Umlaufvermögens mit den korrekt ermittelten Herstellungskosten von 800.000 € ausgewiesen. Bis zum Abschluss des Herstellungsvorganges fallen voraussichtlich weitere Fertigungskosten in Höhe von 220.000 € an. Darin enthalten ist ein kalkulatorischer Zins von 10.000 €. Daneben werden bei der Herstellung der Abfüllanlage zukünftig noch indirekt zurechenbare Vertriebskosten in Höhe von 30.000 € sowie Verwaltungskosten in Höhe von 40.000 € entstehen. Der ursprüngliche Auftraggeber der Abfüllanlage ist Ende 2011 in Insolvenz gegangen. Im Dezember 2012 hat jedoch der Vertriebsbeauftragte der X-GmbH endlich einen neuen Abnehmer der Anlage gefunden, der bereit ist, einen Preis von 1.000.000 € netto zu zahlen, und sich auch vertraglich verpflichtet hat. Erfüllt der neue Abnehmer bestimmte Zahlungsziele, ist ihm ein Rabatt von 5 % zu gewähren. Der durchschnittliche Unternehmensgewinn der X-GmbH beträgt bezogen auf die Selbstkosten 10 %. Der Buchhalter ist unsicher, wie er jetzt bewerten soll.

B. III. Beteiligungen und ausländische Betriebsstätte

Die X-GmbH hält Anteile an der börsennotierten Z-AG im Anlagevermögen. Die Anschaffungskosten der Anteile entsprechen dem handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchwert und betragen 1 Mio. €. Zum 31.12.2012 beträgt der Kurswert der Anteile 750.000 €. Die

Wertminderung ist als dauerhaft zu beurteilen. Gleichwohl sieht der Geschäftsführer Anton Angermeier auch Kurssteigerungschancen. Der Buchhalter will in der Steuerbilanz auf den niedrigen Teilwert der Anteile abschreiben.

Die X-GmbH hält seit 2009 eine Mehrheitsbeteiligung in Lesotho. Die dortige Gesellschaft ist mit der deutschen Kapitalgesellschaftsform einer GmbH vergleichbar. Der Beschluss über die Verwendung des Bilanzgewinns des Wirtschaftsjahres 2011 der Gesellschaft in Lesotho erfolgte am 03.05.2012. Nach Abzug einer Quellensteuer von 10.000 € wurde der X-GmbH am 10.12.2012 eine Dividende von netto 70.000 € überwiesen, die bisher auch netto als Beteiligungsertrag in der Steuerbilanz verbucht wurde. Anton Angermeier war bei jeder Gesellschafterversammlung in Lesotho als Mehrheitsvertreter persönlich anwesend. Er hatte sich immer dafür eingesetzt, den Bilanzgewinn, wie auch 2011, vollständig auszuschütten. Der Buchhalter ist deshalb der Ansicht, dass die Dividende bereits in der Steuerbilanz zum 31.12.2011 als Einnahme hätte erfasst werden müssen. Mit Lesotho hat Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen.

Die X-GmbH hat neben dem Stammwerk in München eine ausländische Betriebsstätte im Sinne des § 12 Abgabenordnung in Wien. Aus Kostengründen will die X-GmbH Teile der Endfertigung nach Österreich verlagern. Hierzu wurde auch eine Maschine des Anlagevermögens vom Münchner Stammhaus Ende Dezember 2012 nach Wien verbracht und soll dort dauerhaft belassen werden. Die Maschine wurde 2008 angeschafft und hat zum 31.12.2012 einen Buchwert von 200.000 € und einen Teilwert von 360.000 €. Würde die X-GmbH die Maschine isoliert verkaufen, könnte sie Ende Dezember 2012 einen Erlös von 350.000 € erzielen. Nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen werden Gewinne der Betriebsstätte in Wien von der deutschen Besteuerung freigestellt. Das gilt auch für Veräußerungsgewinne aus einem künftigen Verkauf der aus München überführten Maschine.

B. IV. Ankauf Gabelstapler

Die X-GmbH hält 30 % der Anteile an der W-GmbH in Nürnberg, mit der sie auch in enger Geschäftsbeziehung ist. Die W-GmbH fertigt unter anderem Gabelstapler und vertreibt diese auch. Am 15.07.2012 kaufte die X-GmbH von der W-GmbH 4 Gabelstapler, die auch am gleichen Tag geliefert und bezahlt wurden. Sie erhielt hierfür eine ordnungsgemäße Rechnung über 80.000 € zuzüglich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von 15.200 €. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Gabelstapler, die die X-GmbH im Anlagevermögen ansetzt, beträgt 5 Jahre. Aufgrund der bekannten wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Ge-

sellschafters der W-GmbH erfolgte der Verkauf ausnahmsweise unter Selbstkosten. Die Selbstkosten betragen je Gabelstapler 25.000 €. Auf die Selbstkosten erfolgt bei der W-GmbH ein Gewinnaufschlag von 20 %. Bisher hat die X-GmbH die Gabelstapler mit den Anschaffungskosten von 80.000 € angesetzt und Vorsteuer in Höhe von 15.200 € ausgewiesen.

Aufgabe:

Begutachten Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die dargestellten Sachverhalte in der Steuerbilanz der X-GmbH zum 31.12.2012 zu behandeln sind und wie sich die Sachverhalte auf das zu versteuernde Einkommen der X-GmbH im Wirtschaftsjahr 2012 auswirken. Dabei sind Sie gehalten, Bilanzansätze in der Steuerbilanz zu wählen, die zu einem möglichst niedrigen Steuerbilanzgewinn 2012 führen. Dabei sollen auch möglichst Steuerbelastungen in Folgejahren vermieden werden. Erforderliche Anträge gelten als gestellt. Auf Fragen der Umsatzsteuer ist einzugehen, soweit dies für die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage erforderlich ist. Auf Fragen der Kapitalertragsteuer, des Lohnsteuerabzuges sowie des Solidaritätszuschlages ist nicht einzugehen. Soweit Anträge erforderlich sind, gelten sie als gestellt.

Aufgabe II: Verfahrensrecht (31 Punkte):

Klaus Klumpe betrieb in Ebersberg, Finanzamtsbezirk Ebersberg, einen Installationsbetrieb zur Wartung von Kühlanlagen. Im Jahr 2012 ist der Betrieb von Ebersberg nach München umgezogen. Klumpe wohnt mit seiner Ehefrau Marina in München und schildert Ihnen Anfang April 2013 den nachfolgenden, in tatsächlicher Hinsicht zutreffenden Sachverhalt; dabei legt er Ihnen folgende Unterlagen vor:

1. Endgültiger Einkommensteuerbescheid 2011 des FA München vom 25.01.2013, gerichtet an Klaus und Marina Klumpe, Sternstraße 1, 80339 München, festgesetzte Steuer 50.000 €
2. Schreiben der Eheleute Klumpe vom 27.02.2013 an das FA München (dort eingegangen am 28.02.2013) mit folgendem Wortlaut:

„Sehr geehrtes Finanzamt!

Ihren Bescheid, gegen den ich mich ausdrücklich verwehre, habe ich erst am 30.01.2013 erhalten. Meine Anschrift lautet nämlich statt Sternstraße: „Steinstraße“, was offenbar zur Verzögerung bei der Postzustellung führte. Daher ist Ihr Bescheid schon wegen dieses Fehlers aufzuheben oder wahrscheinlich ohnehin nichtig!

Außerdem ist der für den Installationsbetrieb angesetzte Gewinn viel zu hoch. Das habe ich bereits Ihrem Kollegen vom FA Ebersberg telefonisch mitgeteilt, gleich am 12.07.2012, als ich den endgültigen gesonderten Feststellungsbescheid 2011 für meinen Gewerbegewinn erhielt: Ich habe ihm damals schon gesagt, dass ich versehentlich die Heizkosten für meinen Installationsbetrieb in Höhe von 12 x 300 € nicht erklärt habe und ihm entsprechende Belege zugesandt. Der Bearbeiter hat mir zugesagt, er mache sich über den Anruf einen Aktenvermerk. Sie wiederholen nun in Ihrem ESt-Bescheid denselben Fehler!

Einen „besonderen Feststellungsbescheid“ halte ich ohnehin für überflüssig, da ich den Betrieb schon im Sommer 2012 von Ebersberg nach München verlegt habe.

Wegen der im ESt-Bescheid 2011 nicht anerkannten Werbungskosten in Höhe von 2.000 € für Ausbildungskosten bei meiner Ehefrau habe ich gestern in der Zeitung von einem neuen Urteil des Bundesfinanzhofes gelesen, wonach gerade solche Ausgaben nun doch zu berücksichtigen sind, wie ich es ja gleich gesagt habe! Das sollte Ihnen doch auch bekannt sein! Von Ihrem Ebersberger Kollegen habe ich seit dem o. g. Telefonat nichts mehr gehört. Das gehört sich auch nicht!

Hochachtungsvoll Marina und Klaus Klumpe

Anlage: Kopie des Feststellungsbescheids vom 11.07.2012“

3. Die Zuwendungsbestätigung für eine Spende aus dem Jahr 2011 i. H. v. 400 €, die das Ehepaar Klumpe bisher nicht erklärt hatte.

Im Rahmen der Überprüfung des Sachverhalts bemerken Sie, dass es sich bei den vom BFH nunmehr zum Abzug zugelassenen Ausgaben nicht um Werbungskosten, sondern um Sonderausgaben handelt. Außerdem bemerken Sie einen Zahlendreher im Anlageverzeichnis zum Gewerbebetrieb von Herrn Klumpe. Statt 840 € AfA hatte Herr Klumpe versehentlich 480 € geschrieben und auch nur diesen Betrag für 2011 als Aufwand angesetzt. Der Fehler ergab sich auch aus den dem FA Ebersberg vorgelegten Unterlagen.

Gehen Sie davon aus, dass sich die angesprochenen Sonderausgaben gänzlich steuerlich auswirken, und unterstellen Sie einen linearen Steuersatz von 40 %.

Aufgaben:

1. Können Sie den Aufwand zu 3. (Spende) noch geltend machen? Gehen Sie dazu auf die Wirkung des Schreibens vom 27.02.2013 ein.
2. Können Sie den Fehler bei der AfA noch geltend machen? Gehen Sie auf die Wirkung des o. g. Schreibens, aber auch auf den Anruf beim FA Ebersberg ein.
3. Wie wird das FA München über das Schreiben des Ehepaars Klumpe vom 27.02.2013 entscheiden?
4. Welche verfahrensrechtliche Möglichkeit besteht, damit das FA Ebersberg doch noch auf den Anruf vom 12.07.2012 reagiert?

Bearbeitungshinweis:

- Gehen Sie bei der Bearbeitung gutachterlich vor und auf alle vorgetragenen Einwände ein.
- Stichtag für die Bearbeitung ist der 12.04.2013.
- Das Schreiben vom 27.02.2013 haben die Ehegatten nicht handschriftlich unterschrieben.
- Alle Verwaltungsakte sind mit einer ordnungsgemäßen Rechtsbehelfsbelehrung versehen.
- Die Aufwendungen für Ausbildungskosten der Ehefrau sind nach der BFH-Rechtsprechung tatsächlich als Sonderausgaben zu qualifizieren.

Aufgabe III: Umsatzsteuerrecht (19 Punkte):

Klumpe ist auch Eigentümer eines Wohn- und Geschäftshauses in München. Das Gebäude hat vier Etagen mit jeweils 150 m² Nutzfläche. Klumpe hat das unbebaute Grundstück 2010 von einer Privatperson gekauft und das Gebäude in 2011 mit Fertigstellung und Abnahme zum 30.09.2011 errichten lassen. Die für die Errichtung des Gebäudes in ordnungsgemäßen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer belief sich auf insgesamt 380.000 €. Davon entfallen allein 14.000 € auf die Verlegung eines historischen Parketts in dem zu Wohnzwecken genutzten 3. Obergeschoss. Seit 01.10.2011 wird das Gebäude – wie von Klumpe von Anfang an beabsichtigt – wie folgt genutzt:

Im Erdgeschoss betreibt Sabine Säulig (S) ein Nähstudio. Klumpe bestand bei Abschluss des Mietvertrages aber darauf, dass der Ehemann von S, der Beamte Tristan Säulig (T), den Mietvertrag als Mitmieter des Nähstudios mit unterzeichnet. Im Mietvertrag wurde die Miete, zahlbar jeweils bis zum 3. eines Monats im Voraus, wie folgt vereinbart:

Monatsmiete	1.500 €
zuzüglich Umsatzsteuer	285 €
<u>Gesamtmiete</u>	<u>1.785 €</u>

Im 1. Obergeschoss hat ein Patentanwalt sein Büro. Für die angemieteten 75 m² wurde der Mietzins im Mietvertrag wie folgt ausgewiesen:

Monatsmiete	600 €
zuzüglich Umsatzsteuer	114 €
<u>Gesamtmiete</u>	<u>714 €</u>

Die übrigen 75 m² Fläche des 1. Obergeschosses hatte Klumpe zunächst an einen Rechtsanwalt vermietet. Dieser hatte jedoch zum 31.12.2011 den Mietvertrag gekündigt. Aufgrund der Lage auf dem Immobilienmarkt konnte Klumpe die Räumlichkeiten nicht sofort wieder vermieten. Er hatte aber (unbestritten) die Absicht, die Räume wieder an einen Anwalt zu vermieten. Diese Verwendungsabsicht konnte Klumpe auch gegenüber dem Finanzamt glaubhaft machen. Nach intensiver Suche hat Klumpe zum 01.07. 2012 einen neuen Mieter gewinnen können. Dabei handelt es sich allerdings um einen Zahnarzt, der in den Räumen seine Praxis betreibt. Der Mietvertrag mit dem Zahnarzt entspricht den Konditionen aus dem Mietvertrag mit dem Rechtsanwalt:

Monatsmiete	700 €
zuzüglich Umsatzsteuer	133 €
<u>Gesamtmiete</u>	<u>833 €</u>

Im 2. Obergeschoss befindet sich eine Wohnung, die an eine Privatperson vermietet ist. Im 3. Obergeschoss lebt Klumpe wie von vornherein beabsichtigt mit seiner Familie. In der Zeit vom 01.10.2011 bis zum 31.12.2012 fielen für das Haus neben Steuern und Versicherungen – vereinfachend – keine weiteren Unterhaltungskosten an.

Aufgabe:

Zu beurteilen ist für Klumpe die umsatzsteuerliche Situation für die Jahre 2011 und 2012.

Bearbeitungshinweis:

Werden Steuerbarkeit und Steuerpflicht eines Umsatzes bejaht, sind Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Höhe der Umsatzsteuer und Entstehungszeitpunkt der Steuer anzugeben. Bei steuerfreien Umsätzen kann die Prüfung mit Feststellung der Steuerbefreiung abgeschlossen werden. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Klumpe hat sich bietende Optionsmöglichkeiten wahrgenommen und dem Finanzamt erklärt, das Grundstück in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet zu haben.