

# Prüfungskommission

## für Wirtschaftsprüfer

### Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

#### 2. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Steuerrecht“

2. Halbjahr 2017

Termin: 17. August 2017

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 Teilen aus den Bereichen
  - Ertragsteuerrecht,
  - Verfahrensrecht und
  - Körperschaftsteuerrecht,die in beliebiger Reihenfolge bearbeitet werden können.
2. Alle Aufgaben sind zu bearbeiten.
3. Sollten im Sachverhalt offenbare Unrichtigkeiten oder Widersprüche enthalten sein oder notwendige Angaben fehlen, 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 ggf. abweichende Rechtsprechung.
7. Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung!
8. Bei jedem Aufgabenteil 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, davon
  - Aufgabenteil I: 50 Punkte
  - Aufgabenteil II: 35 Punkte
  - Aufgabenteil III: 15 Punkte

**Teil I: Ertragsteuerrecht****50 Punkte**

Adam Abraham (A), Benno Benker (B) und Cesar Caraldo (C) sind Mitunternehmer und Gesellschafter der Z-OHG. A ist mit 40 % beteiligt, B mit 50 % und C mit 10 %. Die drei Gesellschafter sind alle 60 Jahre alt. Nach knapp 20 Jahren gemeinsamer Geschäftstätigkeit in der OHG wollen die Mitunternehmer jetzt beruflich mit Wirkung ab 2017 getrennte Wege gehen und sich einvernehmlich auseinandersetzen. Die Z-OHG produziert an zwei Standorten in München. Das Vermögen soll so aufgeteilt werden, dass beide Standorte als jeweils für sich lebensfähige Teilbetriebe erhalten und weitergeführt werden können. A will den Teilbetrieb I fortführen, B den Teilbetrieb II. C will, wie alle Mitunternehmer, lediglich einen fairen Vermögensanteil.

Die Bilanz der Z-OHG weist, zusammengefasst dargestellt, zum 31.12.2016 folgende Werte auf:

Aktiva	<b>Bilanz Z-OHG zum 31.12.2016 in €</b>		Passiva
Teilbetrieb I	300.000	Kapital A	400.000
Teilbetrieb II	500.000	Kapital B	500.000
Liquide Mittel	200.000	Kapital C	100.000
	1.000.000		1.000.000

Daneben gibt es zum 31.12.2016 folgende Bilanzen der Gesellschafter:

Aktiva	<b>Ergänzungsbilanz A zum 31.12.2016 in €</b>		Passiva
Mehrwert II	150.000	Mehrkapital	150.000

Aktiva	<b>Sonderbilanz C</b>		Passiva
	<b>zum 31.12.2016 in €</b>		
Grund und Boden I	50.000	Sonderkapital	100.000
Gebäude I	50.000		

Das in der Sonderbilanz ausgewiesene Grundstück und Betriebsgebäude des Teilbetriebes I ist nicht im Gesamthandseigentum der Z-OHG. Die OHG hat Grundstück und Gebäude vom Gesellschafter und Alleineigentümer C gemietet. Der in der Ergänzungsbilanz von A aufgrund eines Mitunternehmerwechsels ausgewiesene Mehrwert betrifft ausschließlich Wirtschaftsgüter des Teilbetriebes II, da der Produktionsstandort Teilbetrieb I erst nach dem Mitunternehmerwechsel geschaffen wurde.

Mit wirksamer Gesellschaftervereinbarung als Teilungsbeschluss vereinbarten die Mitunternehmer mit Wirkung zum 01.01.2017 die Auseinandersetzung. A übernimmt zum 01.01.2017 den Teilbetrieb I, B den Teilbetrieb II. C soll alle liquiden Mittel der Z-OHG als Ausgleichszahlung für seinen Mitunternehmeranteil erhalten. Nach dem Teilungsbeschluss sind Aufgabe- und/oder Entnahmegewinne von dem Gesellschafter zu versteuern, der auch die entsprechenden Wirtschaftsgüter übernimmt.

Der Teilbetrieb I hat mit Firmenwert, aber ohne Grund und Boden sowie Gebäude, einen Teilwert in Höhe von 1.000.000 €. Der Teilbetrieb II hat mit Firmenwert und mit Grund und Boden sowie Gebäude einen Teilwert von 800.000 €. Die Wirtschaftsgüter Grund und Boden I sowie Gebäude I haben jeweils einen Teilwert von 100.000 €. Der Geschäfts- und Firmenwert der Z-OHG beträgt 200.000 €. Die Firmenwerte der Teilbetrieb I und II der Z-OHG betragen dabei jeweils 100.000 €. Bei den liquiden Mitteln entspricht der Buchwert dem Teilwert. Alle Teilwerte entsprechen den gemeinen Werten.

B will seinen Teilbetrieb II im Laufe des Jahres 2017 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an seinen Sohn übergeben. Um seinen Sohn nicht zu belasten, will B die stillen Reserven mit dem Ende der Tätigkeit der Z-OHG aufdecken und versteuern. Ein mögliches Wahlrecht wird er entsprechend ausüben.

Der kinderlose A will dagegen die Buchwerte der Gesamthandsbilanz der OHG in seinem Teilbetrieb I fortführen. Nur den Firmenwert will A aufdecken, begünstigt besteuern und dann abschreiben. Mögliche Wahlrechte wird er auch entsprechend ausüben.

C hatte nie einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Er lebt in Lesotho und betreibt dort auch ein eigenständiges Einzelunternehmen. C will die 200.000 € privat vereinnahmen. Das Betriebsgebäude und Grundstück des Teilbetriebes I ist auch Betriebsvermögen seines gewerblichen Einzelunternehmens in Lesotho.

C will wissen, ob die Auseinandersetzung des OHG-Vermögens bei ihm zu einem steuerpflichtigen Gewinn in Deutschland führt.

**Frage 1:** Wie ist die Auseinandersetzung zivilrechtlich und ertragsteuerlich einzuordnen? (7 Punkte)

**Frage 2:** Ermitteln Sie die Eröffnungsbilanzen für die Teilbetriebe I und II zum 01.01.2017. Ermitteln Sie dabei etwaige einkommensteuerpflichtige Gewinne von A und B. Wenden Sie bei notwendigen Übergangsberechnungen die Kapitalkontenanpassungsmethode an. (20 Punkte)

**Frage 3:** Prüfen Sie, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe C als Ergebnis der Auseinandersetzung einen Aufgabe- und/oder Entnahmegewinn in Deutschland zu versteuern hat. Prüfen Sie, ob und welche Steuerpflichten nach deutschem Steuerrecht und gegebenenfalls in welcher Höhe bei der von C angedachten Grundstücks- und Gebäudeentnahme aus seinem Unternehmen in Lesotho anfallen. (15 Punkte)

**Frage 4:** Prüfen Sie, ob und inwieweit durch die Auseinandersetzung stille Reserven steuerfrei oder steuerbar zwischen den Gesellschaftern verlagert werden. Erläutern Sie die materiell-rechtlichen Folgen von Ausgleichszahlungen der bevorzugten Gesellschafter zur Kompensation von Verschiebungen als Teil der gesellschaftsrechtlichen Teilungsvereinbarung. Konkrete Berechnungen sind bei der Erläuterung nicht vorzunehmen. (8 Punkte)

Auf Fragen der Gewerbe-, der Umsatz- und der Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen. Deutschland hat mit Lesotho kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. C ist nicht erweitert beschränkt steuerpflichtig nach § 2 AStG und hat keinen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG gestellt. Bei den Fragen 2 und 3 ist auf die im Sachverhalt genannten Gestaltungsziele der einzelnen Gesellschafter einzugehen. Alle möglichen Anträge zur Erreichung der Gestaltungsziele gelten als gestellt.

**Teil II: Verfahrensrecht****35 Punkte**

Das Finanzamt Ebersberg (FA) hatte bei dem selbständigen, freiberuflich tätigen Softwareentwickler Winfried Wegener (W) im Jahr 2015 ordnungsgemäß eine Außenprüfung für die Einkommensteuer der Jahre 2012, 2013 und 2014 angeordnet. Nach Beendigung der Prüfung am 18.09.2015 hatte das FA am 20.09.2015 an W eine Mitteilung für den gesamten Prüfungszeitraum nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO gesandt. Mit separatem Schreiben vom selben Tage hob es für die Einkommensteuerfestsetzungen 2012, 2013 und 2014 jeweils die ursprünglich in den Bescheiden enthaltenen Vorbehalte der Nachprüfung auf.

Mit Prüfungsanordnung vom 10.10.2016 ordnete das FA erneut – dieses Mal für die Einkommensteuer 2014 und 2015 – eine Außenprüfung bei W an. Das FA hatte im September 2016 Kontrollmitteilungen erhalten, aus denen sich Zweifel an der Gewinnermittlung 2014 ergaben.

Die Einkommensteuer 2014 war gegenüber W mit Bescheid vom 20.05.2015 – unter Vorbehalt der Nachprüfung – auf 64.000 € festgesetzt worden. Durch Bescheid vom 15.08.2016 hatte das FA die Einkommensteuer 2015 – ohne Nebenbestimmungen – auf 72.000 € festgesetzt. Die Gewinne aus selbständiger Tätigkeit wurden jeweils gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Erst ab dem Veranlagungszeitraum 2015 ist ein Steuerberater für W tätig.

Die Prüfungsanordnung vom 10.10.2016 enthielt als Begründung lediglich einen Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO. W legte hiergegen am 14.10.2016 elektronisch Einspruch mit der Begründung ein, dass er bereits vor kurzem – gerade auch zum Veranlagungszeitraum 2014 – Besuch von der Betriebsprüfung gehabt habe. Deshalb verstehe er – ein Mittelbetrieb im Sinne der Betriebsprüfungsordnung – nicht, warum ihm das Finanzamt schon wieder nachsetze.

Das FA wies den Einspruch nach der Schlussbesprechung am 03.12.2016 mit Einspruchsentscheidung vom 09.12.2016 als unbegründet zurück, da die Prüfungsanordnung nach Beendigung der Prüfungshandlungen keine Rechtswirkungen mehr entfalte. Eine Entscheidung darüber, ob die Anordnung inhaltlich korrekt sei, sei daher obsolet.

Am 20.01.2017 übersandte das FA den Prüfungsbericht an W mit der Bitte um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

1. Aus einer zur Gewinnermittlung 2014 gehörenden Aufstellung des W ergibt sich, dass W die Mietaufwendungen für sein Büro infolge eines versehentlichen Übertragungsfehlers zu seinen Gunsten um 2.000 € zu hoch angesetzt hatte (diese Aufstellung lag der ursprünglichen Steuererklärung nicht bei). Die Aufstellung lag auch dem Betriebsprüfer bei der ersten Außenprüfung nicht vor, der Fehler wurde erst jetzt entdeckt.

2. Im Jahr 2014 sind ausweislich von Kontrollmaterial Barhonorare von 25.000 € (einschließlich Umsatzsteuer) absichtlich nicht als Einnahmen aufgezeichnet worden und daher beim Gewinn unberücksichtigt geblieben.
3. Zum Betriebsvermögen des W gehört ein aufwändiger Großrechner. Mit der Finanzierung des Großrechners zusammenhängende Schuldzinsen von 1.000 €, die 2014 gezahlt wurden, hat W für 2014 nicht angegeben; deshalb sind sie auch nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt worden. W hat diese Zinsen aber als Betriebsausgaben bei der Veranlagung 2015 geltend gemacht, wo sie auch berücksichtigt worden sind. W hat eingeräumt, bis einschließlich 2014 – als er noch keinen Steuerberater hatte – bei der Ermittlung seiner Einkünfte nicht sorgfältig vorgegangen zu sein, weil ihm die Steuerangelegenheiten lästig gewesen sind.
4. Im Jahr 2014 hatte W in seinem selbst bewohnten Eigenheim nach einem Unwetter einen Hochwasserschaden im Keller. Er hatte den Schaden noch im Jahr 2014 reparieren lassen. Die Reparaturaufwendungen zur Wiederherstellung des bisherigen Zustandes machte er in seiner Einkommensteuererklärung 2014 als außergewöhnliche Belastung geltend. Er hatte hierzu angegeben, dass seine Wohngebäudeversicherung die Zahlung der Versicherungsleistung abgelehnt habe. Der entsprechende Schriftverkehr mit der Versicherung war der Einkommensteuererklärung 2014 beigelegt. Das FA setzte nach Abzug der zumutbaren Belastung – materiell-rechtlich zutreffend – einen Betrag von 10.000 € steuermindernd als außergewöhnliche Belastung an. Andere außergewöhnliche Belastungen waren nicht angefallen.

Der Betriebsprüfer hat festgestellt, dass W am 20.12.2015 von seiner Versicherung doch noch aus Kulanz unerwartet eine Leistung in Höhe des entstandenen Schadens erhalten hat. Im Jahr 2015 sind keine außergewöhnlichen Belastungen entstanden.

Der Steuerberater, der W nunmehr auch für 2014 vertritt, hat zum Prüfungsbericht wie folgt Stellung genommen:

1. Die in Tz. 1 – 4 enthaltenen Prüfungsfeststellungen seien in tatsächlicher Hinsicht durchaus zutreffend.
2. Eine Auswertung der für W nachteiligen Feststellungen dürfte aber nicht erfolgen, weil die Voraussetzungen für eine Prüfung der Jahre 2014 und 2015 nicht vorgelegen hätten. Zur Begründung verweist er auf den Inhalt des von W selbst verfassten Einspruches gegen die Prüfungsanordnung. Außerdem gebiete die Betriebsprüfungsordnung einen dreijährigen Prüfungszeitraum.
3. Die Schuldzinsen 2014 habe sein Mandant „versuchsweise“ in 2015 geltend gemacht, gleichwohl der Einkommensteuererklärung 2015 vorsichtshalber die Zinsbescheinigung

der Bank beigelegt, aus der der Abfluss des Betrages in 2014 hervorgehe. Bei der ersten Außenprüfung habe die Bescheinigung nicht vorgelegen (Anmerkung: Der Sachvortrag ist zutreffend.).

**Aufgabe:**

Prüfen Sie gutachterlich, ob und ggf. in welcher Höhe das FA Ebersberg die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 korrigieren kann. Gehen Sie dabei auch auf die Ausführungen des Steuerberaters in dessen Stellungnahme zu dem Prüfungsbericht ein.

**Bearbeitungshinweis:**

Bearbeitungstichtag ist der 10.02.2017. Aus Vereinfachungsgründen ist für alle Jahre ein fiktiver linearer Einkommensteuersatz von 40 % anzunehmen. Das Datum aller Schreiben des FA entspricht jeweils dem Tag der Aufgabe zur Post.



**Teil III: Körperschaftsteuerrecht****15 Punkte**

Der Schachclub Roter Turm München e. V. ist vom Finanzamt München als gemeinnützig im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO (Förderung des Sports) anerkannt. Für 2016 legt Ihnen der Verein folgende Aufstellung vor:

Einnahmen:

1. Spenden	38.000 €
2. Mitgliedsbeiträge	28.000 €
3. Mieteinnahmen (Wohnung des Betreibers der Vereinsgaststätte)	4.400 €
4. Sommerfest des Vereins	12.000 €
5. Startgelder anlässlich veranstalteter Schachturniere	29.000 €
6. Verkauf von Getränken bei Schachturnieren	8.000 €
7. Einnahmen betr. Vereinsgaststätte brutto	98.300 €
8. Werbeeinnahmen (Vertrag mit einem Online-Versand für Schachartikel)	1.000 €
9. Zinsen für Festgelder, Gutschrift erfolgte 20.02.2016	<u>300 €</u>
Summe:	<u>219.000 €</u>

Ausgaben:

1. Löhne für Jugendtrainer (inkl. Lohnsteuer und Sozialversicherung)	44.000 €
2. Kosten Sommerfest	7.000 €
3. Kosten Schachturniere	14.000 €
4. Getränkeverkauf bei Schachturnieren	7.300 €
5. Ausgaben betr. Vereinsgaststätte brutto	73.200 €
6. Sonstige Aufwendungen für den sportlichen Bereich	<u>45.000 €</u>
Summe:	<u>190.500 €</u>

**Aufgabe:**

Prüfen Sie die Steuerpflicht des Vereins und ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen für 2016 und die sich hieraus ggf. ergebende Körperschaftsteuer. Aus Vereinfachungsgründen ist von der Berücksichtigung der Gewerbesteuer abzusehen. Eventuell erforderliche Steuerbescheinigungen liegen vor!