

Klausurarbeit

Abschlussprüfung gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017

7. November 2018

**Teil II
180 Punkte**

Angabe

Beispiel 1 - 50 Punkte

Sie wurden zum Konzernabschlussprüfer der X-AG bestellt, die einen Hotelkonzern mit über 200 Hotels weltweit betreibt. Der Konzernumsatz beträgt 3 Mrd Euro, die Konzernbilanzsumme beträgt 2 Mrd Euro, das Eigenkapital 220 Mio Euro, das Ergebnis vor Steuern betrug 2017 134 Mio Euro und wird in ähnlicher Höhe für 2018 Jahr erwartet. Diese Ergebnisentwicklung ergibt sich auch bei global tätigen Mitbewerbern.

Eigentümer ist sieben direkte Nachkommen des Gründers der Hotelkette. Der größte Anteil beträgt dabei 28%, dieser Eigentümer ist auch Aufsichtsratsvorsitzender. Keiner der Eigentümer ist im Vorstand vertreten.

Das Mutterunternehmen X-AG erzielt ausschließlich Umsatzerlöse aufgrund von Lizenzeinnahmen von den Tochterunternehmen in Höhe von 60 Mio Euro, die konzerninternen Beteiligungserträge aufgrund von Ausschüttungen der Tochterunternehmen belaufen sich auf 92 Mio Euro. Die Bilanzsumme beträgt 490 Mio Euro, wobei außer den Beteiligungsansätzen und Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen keine nennenswerten Vermögensgegenstände bestehen, das Ergebnis vor Steuern betrug in 2017 104 Mio Euro, wovon 100 Mio an die Konzerneigentümer ausgeschüttet wurden.

Aktuell bestehen 207 Tochterunternehmen, die jeweils ein Hotel betreiben. Teilweise sind die Hotelgebäude im Eigentum des jeweiligen Tochterunternehmens, teilweise gehören die Gebäude konzernfremden Dritten, dementsprechend unterschiedlich sind die Bilanzsummen der Tochterunternehmen.

Die Umsatzerlöse der Tochtergesellschaften variieren zwischen 8 Mio Euro und 30 Mio Euro, die Ergebnisse vor Steuern zwischen 600.000 Euro und 2,4 Mio Euro. Die Bilanzsummen liegen zwischen 12 Mio Euro und 35 Mio Euro bei den Tochterunternehmen mit Hotelgebäude im Eigentum und zwischen 1,2 Mio Euro und 4,7 Mio Euro bei den Tochtergesellschaften mit gepachteten Hotelgebäuden. Die Eigenkapitalquote liegt bei keinem Tochterunternehmen unter 20%. Kreditaufnahmen spielen nur bei den Gesellschaften mit Hotelgebäude im Eigentum eine große Rolle; diese Kreditaufnahmen erfolgen durchwegs unmittelbar beim jeweiligen Tochterunternehmen bei lokalen Banken, typischerweise dient das eigene Hotelgebäude als Kreditsicherheit. Darlehen an Schwesterunternehmen bestehen ebenso wenig wie für Schwesterunternehmen gegebene Bürgschaften oder andere Sicherheiten.

Alle Tochterunternehmen haben ein einheitliches IT-System für die Reservierung, die operative Abwicklung, die Abrechnung und die Buchhaltung. Jedes Tochterunternehmen hat (zumindest) einen eigenen Geschäftsführer, der für die Erstellung des lokalen Jahresabschlusses und die Handelsbilanz II inhaltlich verantwortlich ist, daneben besteht in jedem Tochterunternehmen ein Leiter Rechnungswesen der unmittelbar an die Konzernzentrale berichtet bzw Bilanzierungsrichtlinien, Buchungsanweisungen und Berichtspflichten direkt von der Konzernzentrale bekommt.

Nicht einmal ein Drittel der Tochtergesellschaften ist nach jeweiligem lokalen Recht prüfungspflichtig; wenn Prüfungspflicht besteht, sind lokale Abschlussprüfer bestellt, die keinem globalen Netzwerk angehören. An die Konzernzentrale werden ausschließlich Zahlen nach Konzernbilanzierungsrichtlinien bzw Konzernstandards (IFRS) berichtet, lokale Zahlen (Handelsbilanz I) liegen in der Zentrale nicht vor. Die Berichterstattung an den Konzern wird nicht nur für die Erstellung des externen Konzernabschlusses verwendet, sondern auch für die

Planung und den Soll/Ist-Vergleich und bildet entsprechend die Basis für die Entlohnung der Geschäftsführer bzw des leitenden Personals der Tochterunternehmen.

Aufgabenstellung:

Nehmen Sie folgende Schritte für die Prüfungsplanung für die Konzernabschlussprüfung gemäß ISA vor:

- a. Einschätzung des inhärenten Risikos (8 Punkte)**
- b. Festlegung von Wesentlichkeit, Toleranzwesentlichkeit und Grenze „zweifelsfrei unbeachtlich“ (5 Punkte)**
- c. Festlegung des Umfangs der Prüfungstätigkeit je Tochterunternehmen (17 Punkte)**
- d. Wo notwendig, Festlegung von Wesentlichkeit und Schwelle für falsche Darstellungen je Tochterunternehmen (12 Punkte)**
- e. Welche Informationen, die aus der Sachverhaltsbeschreibung nicht hervorgehen, würden Sie für die Punkte a) – d) vor endgültiger Festlegung der Prüfungsplanung jedenfalls noch einholen? Nennen Sie mindestens 4 unterschiedliche einzuholende Informationen. (8 Punkte)**

Begründen Sie Ihre Antworten ausführlich

Beispiel 2 – 30 Punkte

Der von Ihnen geprüfte XY-Konzern hat im März des abgelaufenen Geschäftsjahres 80% der Anteile Z-GmbH erworben.

Verkäufer ist ein Ehepaar, wobei der geschäftsführende Ehemann 25% der Anteile gehalten hat und die nicht im Unternehmen tätige Ehefrau 75% der Anteile. Beide haben jeweils 80% ihrer Anteile verkauft, sodass er nachher 5% und sie 15% an der Z-GmbH halten.

Der bisher geschäftsführende Ehemann soll weiterhin als Geschäftsführer für das nunmehrige Tochterunternehmen tätig sein, wobei er ausschließlich ein fixes Gehalt bekommt. In fünf Jahren wird er in Pension gehen.

Der Kaufpreis für 80% der Anteile beträgt fix 2 Mio Euro, zusätzlich über die nächsten fünf Jahre jeweils 20% vom Ergebnis vor Steuern laut lokalem Jahresabschluss.

Zusätzlich erhält der XY-Konzern die Option eingeräumt, die übrigen 20% der Anteile in fünf Jahren um einen fixen Betrag von 700.000 Euro zu erwerben.

Anschaffungsnebenkosten sind im Umfang von insgesamt 170.000 Euro angefallen, teils noch während andere Bieter für die Z-GmbH in Verhandlung standen, teils während der Exklusivverhandlungen mit dem XY-Konzerns, teilweise nach endgültiger Kaufentscheidung innerhalb des XY-Konzerns und teilweise nach dem Erwerbsstichtag.

Die Z-GmbH hat in den beiden Jahren vor Erwerb Verlust erwirtschaftet.

Die Z-GmbH war bereits vor dem Erwerb Lieferant des XY-Konzerns und hat zahlreiche langfristige Lieferverträge, teils zu fixen Preisen, abgeschlossen.

Der XY-Konzern erstellt seinen Konzernabschluss nach IFRS.

Da der XY-Konzern in der Vergangenheit keine Gelegenheit zur bilanzpolitischen Gestaltung ausgelassen hat, sehen Sie als Konzernabschlussprüfer ein erhöhtes Risiko bei allen Ermessensentscheidungen und Schätzungen.

Aufgabenstellung

Welche Wahlrechte sind anlässlich des Erwerbs auszuüben und welche Ermessensentscheidungen bzw Schätzung sind anlässlich des Unternehmenserwerbs zum Erwerbsstichtag bzw bei Erstellung des nachfolgenden Konzernabschlusses durch den XY-Konzern notwendig?

Erläutern Sie jeweils die bilanzpolitischen Auswirkungen auf den Konzernabschluss (Betroffene Jahresabschlussposten, Ergebniswirkung, zukünftige Ergebniswirkungen)

Beispiel 3 (20 Punkte)

Die X-AG erwirbt zum 30.12.X0 eine Unternehmensanleihe mit einem Nominale von € 100.000 und sechs Jahren Laufzeit. Der Ausgabekurs beträgt 100%, die Verzinsung erfolgt jährlich im Nachhinein zum 30.12. und beträgt 8%. Die Rückzahlung erfolgt mit 100% am 2.1.X7.

Beim Erwerb fallen Spesen in Höhe von € 2.347 an, daraus ergibt sich für die X-AG ein Effektivzinssatz von 7,5%:

		X0	X1	X2	X3	X4	X5	X6
Barwert Anleihe	8,00%	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Transaktionskosten		2 347	2 023	1 675	1 300	898	465	0
fortgeführte Anschaffungskosten	7,50%	102 347	102 023	101 675	101 300	100 898	100 465	100 000
<i>Bewegung Transaktionskosten</i>			-324	-348	-374	-402	-433	-465

Zum 31.12.X0 beträgt der Fair Value der Anleihe laut Börsenkurs 100.100.

Auf Basis extern verfügbarer Daten über die Ausfallserwartung bei Schuldern dieser Bonität ergibt sich zum 31.12.X0 über die gesamte Laufzeit ein erwarteter Ausfall von 5.000, davon werden entfallen 25% auf Ausfallereignissen der nächsten 12 Monate.

Aufgabe:

Ermitteln Sie sämtliche Buchungssätze aufgrund des Sachverhalts im Jahr X0

- a) als Fair Value through Profit or Loss (IFRS 9) (6 Punkte)**
- b) als Fair Value through OCI (IFRS 9) (8 Punkte)**
- c) als Amortised Cost (IFRS 9) (6 Punkte)**

klassifiziert wird?

Beispiel 4 – 20 Punkte

Das österreichische Mutterunternehmen X-AG erwirbt am 31.12.X1 100% an der österreichischen Tochter-GmbH um 600. Das Eigenkapital der Gesellschaft (UGB = EStG) beträgt 300, es bestehen selbst entwickelte immaterielle Vermögenswerte (Nutzungsdauer 5 Jahre) im Wert von 200. Für den verbleibenden Firmenwert ist keine Nutzungsdauer bestimmbar.

Im Jahr X2 erwirtschaftet die T-GmbH einen Verlust in Höhe von 50 (UGB = EStG). Aufgrund der gegenüber dem Vorjahr deutlich reduzierten Ertragsersparungen erfolgt bei der X-AG eine Abschreibung der Beteiligung an der Tochter-GmbH auf den Teilwert in Höhe von 250 gemäß § 6 Z 2 lit a EStG. Im Konzernabschluss werden die immateriellen Vermögenswerte sowie der Firmenwert auf null abgeschrieben.

Im Jahr X3 erleidet die T-GmbH einen weiteren Verlust in Höhe von 100 (UGB = EStG). Aufgrund der schlechten Entwicklung beschließt die X-AG noch im Jahr X3, die T-GmbH zu verkaufen, wobei ein Veräußerungserlös in Höhe des Teilwerts (250) erwartet wird.

Im Jahr X4 werden die Anteile an der T-GmbH um 250 veräußert.

Aufgabenstellung:

Ermitteln Sie den Bilanzansatz für latente Steuern im Konzernabschluss nach UGB der X-AG für die Konzernbilanzstichtage 31.12.X1, 31.12.X2, 31.12.X3 und 31.12.X4, wobei davon auszugehen ist, dass die X-AG selbst hohe Gewinne erzielt, während bei der T-GmbH keine ausreichenden Hinweise für zukünftige steuerrechtliche Gewinne bestehen.

Beispiel 5 – 20 Punkte

Die Strauß AG erwirbt im Geschäftsjahr 2017 einen Gebäudeteil um EUR 2.500.000 zzgl. 20% USt. Dabei handelt es sich um zwei Stockwerke eines Gebäudes.

Die erworbenen Flächen konnten aufgrund der Lage im 1. Bezirk sofort wie folgt vermietet werden:

- 1) an einen Rechtsanwalt, welcher seine Kanzlei in den Räumlichkeiten betreiben wird. Dies betrifft 50% der Fläche.
- 2) an eine Ärztegemeinschaft welche ein Ärztezentrum errichten wird. Dies betrifft ebenfalls 50% der Fläche, bzw. das zweite Stockwerk.

Nach 5 Jahren wird jedoch die Gemeinschaftspraxis aufgegeben. Es erfolgt sofort im Anschluss eine Vermietung an einen Steuerberater, welche seine Kanzlei nun dort betreibt.

Aufgabenstellung:

Würdigen Sie diesen Sachverhalt aus umsatzsteuerlicher Sicht.
Führen Sie begründend die zugrundeliegende Rechtsquelle an.

Beispiel 6 – 40 Punkte

Die beiden Unternehmen Strauß GmbH und Alpha GmbH wollen ihre Geschäftsaktivitäten bündeln. Aus diesem Grund sollen die bisher rechtlich nicht verbundenen Alpha GmbH rückwirkend mit Verschmelzungstichtag 31.12.2017 (Bilanzstichtag 31.12) auf die Strauß GmbH verschmolzen werden.

Die Verkehrswerte der beiden Gesellschaften wurden zum 31.12.2017 ermittelt und betragen für die Strauß GmbH 25.000 TEUR und für die Alpha GmbH 10.000 TEUR.

An der Strauß GmbH sind X und Y zu jeweils 50% beteiligt, an der Alpha GmbH sind zu 60% A und zu 40% B beteiligt.

Die Strauß GmbH hält seit 2013 Anteile in Höhe von 12% (Teilwert: TEUR 600) an der deutschen Gamma GmbH und die Alpha GmbH hält seit 2015 Anteile in Höhe von 8% (Teilwert: TEUR 400) an der Gamma GmbH. Es wurde keine Option nach § 10 Abs 3 KStG ausgeübt.

Die Gesellschafter der Alpha GmbH haben eine Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 2016 iHv TEUR 100 beschlossen, welche den Verkehrswert der Alpha GmbH entsprechend reduziert.

Die Schlussbilanzen der beiden Gesellschaften ergeben zum 31.12.2017 folgendes Bild:

Strauß GmbH			
Anlagevermögen		Eigenkapital	
Sachanlagevermögen	15 000	Stammkapital	100
Beteiligung Gamma GmbH	300	Kapitalrücklagen	5 000
Umlaufvermögen	1 700	Bilanzgewinn	8 400
		Fremdkapital	3 500
	17 000		17 000

Alpha GmbH			
Anlagevermögen		Eigenkapital	
Sachanlagevermögen	11 000	Stammkapital	100
Beteiligung Gamma GmbH	200	Kapitalrücklagen	3 000
Umlaufvermögen	1 300	Bilanzgewinn	3 400
		Fremdkapital	6 000
	12 500		12 500

Zum 31.12.2017 bestehen keine Unterschiede zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Buchwerten der beiden Gesellschaften.

Aufgabenstellung:

- 1) Erstellen Sie die steuerliche Verschmelzungsbilanz der Alpha GmbH zum 31.12.2017 sowie die steuerliche Übernahmebilanz der Strauß GmbH zum 1.1.2018. **(17 Punkte)**
- 2) Ermitteln Sie die Kapitalerhöhung und Beteiligungsquoten der Gesellschafter X, Y und A, B an der Strauß GmbH nach Verschmelzung, wenn eine Äquivalenzverletzung vermieden werden soll. **(8 Punkte)**
- 3) Erstellen Sie eine unternehmensrechtliche Übernahmebilanz der Strauß GmbH zum 1.1.2018. **(8 Punkte)**
- 4) Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich durch den verschmelzungsbedingten Übergang der Beteiligung an der Gamma GmbH, wenn die Strauß GmbH die gesamte Beteiligung am 20.5.2019 um TEUR 1.200 veräußert? **(7 Punkte)**

Klausurarbeit

Abschlussprüfung gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017

7. November 2018

**Teil II
180 Punkte**

Lösung

Teil II

Beispiel 1 – Lösungsvorschlag

a) Inhärentes Risiko – 8 Punkte

Aus der Perspektive der Stakeholder ergibt sich kein besonderes Indiz für ein erhöhtes inhärentes Risiko bzw ein besonderes Interesse am Jahresabschluss. Die Eigentümerstruktur ist stabil, da die Fremdkapitalaufnahme lokal erfolgt und lokale Sicherheiten gegeben werden, ist das Interesse der Gläubiger am Konzernabschluss eher gering. Aus der wirtschaftlichen Lage (stabiles Ergebnis) ergibt sich ebenfalls kein besonderes Risiko.

Aufgrund der Struktur und der Organisation des Konzerns kann das Risiko ebenfalls als gering angesehen werden: Durch die Aufteilung der Rechnungslegung auf über 200 Verantwortliche ist es extrem unwahrscheinlich, dass eine aggressive Bilanzpolitik in die eine oder andere Richtung praktiziert wird; es ist im Gegenteil sehr wahrscheinlich dass aufgrund dieser starken Dezentralisierung bilanzpolitische Effekte ausgleichen.

Insgesamt kann daher auf Basis der vorhandenen Information das inhärente Risiko als sehr gering eingestuft werden.

b) Festlegung von Wesentlichkeit, Toleranzwesentlichkeit und Grenze „zweifelsfrei unbeachtlich“ – 5 Punkte

Mangels Hinweis darauf, dass das Ergebnis vor Steuern nicht die wichtigste Kennzahl aus dem Jahresabschluss ist, wird das Ergebnis vor Steuern als Basis für die Wesentlichkeit herangezogen.

Aufgrund des sehr geringen inhärenten Risikos: 10%, dh **Wesentlichkeit = 13 Mio Euro**.

Kontrolle: 1% der Umsatzerlöse, 1% der Bilanzsumme ergeben deutlich höhere Werte, 5% vom Eigenkapital sind nur knapp darunter; daher sind 13 Mio jedenfalls akzeptabel.

Toleranzwesentlichkeit: da die Wesentlichkeit mit 10% am oberen Ende gewählt wurde, wird die Toleranzwesentlichkeit mit 50% der Wesentlichkeit festgelegt: **6,5 Mio Euro**.

Grenze für „zweifelsfrei unbeachtlich“: 5% der Wesentlichkeit = **650.000 Euro**.

c) Festlegung des Umfangs der Prüfungstätigkeit je Tochterunternehmen

Kein einziges Konzernunternehmen ist aus Konzernsicht bedeutsam aufgrund seines wirtschaftlichen Gewichts oder aufgrund besonderer Merkmale. Selbst das größte Tochterunternehmen weist Umsatzerlöse von nur 1% des Konzernumsatzes auf (1,8% vom Ergebnis, 1,8% der Bilanzsumme). Es ist daher für sich genommen bei keinem Konzernunternehmen bestimmte Prüfungshandlungen notwendig.

Das Mutterunternehmen ist nicht bedeutsam, weil die wesentlichen Jahresabschlussposten (Anteile, Forderungen verbundene Unternehmen, Umsatzerlöse, Beteiligungserträge) im Konzernabschluss ohnehin eliminiert werden. Dies wird im Rahmen der Prüfung der Konsolidierung geprüft.

Im ersten Schritt wird daher festgelegt, für alle Konzernunternehmen analytische Prüfungshandlungen auf Konzernebene durchzuführen. – 10 Punkte

Da aber insgesamt für den Konzern analytische Prüfungshandlungen alleine nicht ausreichend sind, müssen zusätzliche Prüfungshandlungen bei ausgewählten Tochterunternehmen eingeplant werden, wobei von Jahr zu Jahr andere Tochterunternehmen ausgewählt werden müssen. – 7 Punkte

Von den 207 Tochterunternehmen werden 40 ausgewählt (Ermessensentscheidung des Abschlussprüfers hinsichtlich einer sinnvollen Abdeckung für den Gesamtkonzern).

(ISA 600.29 erlaubt hier gleichwertig die Prüfung der Finanzinformationen, die Prüfung von Kontensalden usw, die prüferische Durchsicht oder auch festgelegte Prüfungshandlungen)

Um bei der Prüfung der ausgewählten Tochtergesellschaften eine umfangreiche Prüfungsplanung mit allgemeinen Prüfungshandlungen inkl Beurteilung des IKS zu vermeiden, wird die Prüfung bestimmter Kontensalden festgelegt, zB: Debitoren, Kreditoren, Bankguthaben, sonstige Rückstellungen, falls wesentlich Vorräte, falls wesentlich Gebäude.

d) Festlegung von Wesentlichkeit und Schwelle für falsche Darstellungen je Tochterunternehmen – 12 Punkte

Für die ausgewählten Unternehmen, bei denen die Prüfung bestimmter Kontensalden erfolgt, wird eine Wesentlichkeit festgelegt.

Selbst wenn die Wesentlichkeit höchstmöglich (zB 10% vom Ergebnis, 2% der Umsatzerlöse) festgelegt wird, ergäbe sich für das größte Tochterunternehmen eine Wesentlichkeitsgrenze (240.000 Euro bzw 600.000) die unter der konzernweiten Grenze für „zweifelsfrei unbeachtlich“ liegt.

Daher ist die **Wesentlichkeit pro Tochterunternehmen** ebenso wie die Schwelle für falsche Darstellungen zwingend **mit 650.000 Euro** festzulegen.

(Die Wesentlichkeit je Tochterunternehmen ist unabhängig davon festzulegen, ob eine Prüfung der Finanzinformationen erfolgt, eine Prüfung von Kontensalden oder eine prüferische Durchsicht).

Für die Konzernunternehmen, bei denen lediglich analytische Prüfungshandlungen auf Konzernebene vorgenommen werden, ist keine Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze notwendig.

e) offene Punkte beim Sachverhalt – (8 Punkte)

- Besondere Stakeholderinteressen, insbesondere bei den sieben Eigentümern?
- Funktionsfähigkeit der Überwachung im Konzern? Wie setzt sich Aufsichtsrat zusammen, wie erfüllt er seinen Funktion? Welche Risiken im Konzernabschluss sieht der Aufsichtsrat? Gibt es eine funktionierende konzernweite interne Revision?
- Gab es Fraud-Fälle im Konzern im laufenden Geschäftsjahr bzw in der Vergangenheit? Welche (korrigierten bzw nicht korrigierten) Feststellungen gab es bisher bei den Abschlussprüfungen?

Von welchen Kennzahlen bzw Kriterien hängt die Entlohnung des Konzernvorstandes sowie der leitenden Mitarbeiter bei den Tochterunternehmen ab?

Lösung Beispiel 2 (je Entscheidung 3 Punkte):

- 1) Ermessensentscheidung, ob aus wirtschaftlicher Sicht ein nicht beherrschender Anteil vorliegt, oder aufgrund der Option bereits ein Vollerwerb vorliegt.
- 2) Falls nicht beherrschender Anteil: Wahlrecht gemäß IFRS 3.19 zur Bewertung mit dem Fair Value oder dem anteiligen Reinvermögen
- 3) Bei Bewertung mit dem Fair Value: Schätzung des Fair Value.
- 4) Ermessen, ob bei der erfolgsabhängigen Zahlung ganz oder teilweise eine Bezahlung für die Tätigkeit als Geschäftsführer vorliegt oder ein Kaufpreisbestandteil
- 5) In beiden Fällen: Schätzung der zukünftigen erfolgsabhängigen Zahlungen.
- 6) Ermessen bei Fair Value Bewertung der übernommenen Vermögenswerte und Schulden
- 7) Einschätzung der Werthaltigkeit der Verlustvorträge der Z-GmbH
- 8) Einschätzung, ob bei den langfristigen Verträgen welche zum Erwerbszeitpunkt abweichend von Marktkonditionen sind einschließlich Einschätzung dieser Abweichung.
- 9) Schätzung des Werts der Option.
- 10) Für den Firmenwert aus dem Erwerb: Zuteilung zu zahlungsmittelgenerierenden Einheiten
- 11) Für den Firmenwert aus dem Erwerb: Wertminderungstest innerhalb des ersten Geschäftsjahres nach Zuteilung: Schätzung von Zinssatz, Risiko, Cashflows

Bilanzpolitischer Auswirkungen:

ad 1) wenn kein Vollerwerb bilanziert wird, ergibt sich jährlich die Notwendigkeit zur Schätzung des Fair Value der Option mit entsprechendem Gewinn oder Verlust aus der Bewertung im Ergebnis

ad 2) Eine Bewertung mit dem höherem Fair Value führt zu höherem Firmenwert und höherem nicht beherrschenden Anteil

ad 3) Je höher der Fair Value, desto höher Firmenwert und nicht beherrschender Anteil (desto höher die Gefahr zukünftiger Wertminderungen)

ad 4) Bei Bezahlung für die Geschäftsführertätigkeit liegt zukünftiger Personalaufwand vor, bei einem Kaufpreisbestandteil wird der Firmenwert erhöht.

ad 5) bei Entlohnung Geschäftsführer: höhere Schätzung führt zu höherer Rückstellung, wird im Zeitablauf auf tatsächlichen Aufwand (nach oben wie unten) korrigiert;

bei Kaufpreisbestandteil: höhere Schätzung führt zu höherem Firmenwert, der später nicht auf tatsächliche Zahlung korrigiert wird; Die jährlichen Schätzungsänderungen sind ergebniswirksam

ad 6) Je höher der Fair Value des Vermögens, desto niedriger der Firmenwert und desto höher die zukünftigen Abschreibungen

Ad 7) Ansatz der Verlustvorträge vermindert Firmenwert. Spätere Änderungen bei Einschätzung der Werthaltigkeit sind ergebniswirksam und ändern den Firmenwert nicht.

ad 8) Nachteilige Verträge für den XY-Konzern erhöhen den Aufwand und reduzieren den Firmenwert, vorteilhafte Verträge führen zu einem Ertrag und einem höheren Firmenwert.

ad 9) je höher der Wert der Option zum Erwerbsstichtag, desto kleiner der Kaufpreis für die erworbenen 80% und daher desto niedriger der Firmenwert; spätere Schätzungsänderungen beim Wert der Option sind ergebniswirksam

ad 10) Beibehaltung in einer kleinen CGU bedeutet ein höheres Risiko zukünftiger Wertminderungen, Zuteilung zu bestehenden, sehr großen CGU's reduziert dieses Risiko.

ad 11) Wertminderung erhöht den Aufwand und kürzt den Firmenwert

Lösung Beispiel 3 (20 Punkte)

a) Fair Value through Profit or Loss (6 Punkte)

30.12.X0

	Anleihe FVtPL	100.000	
an	Bank		100.000

	So Finanzaufwand	2.347	
an	Bank		2.347

31.12.X0

	Anleihe FVtPL	100	
an	Bewertungsergebnis		100

b) Fair Value through OCI (8 Punkte)

30.12.X0

	Anleihe FV OCI	100.000	
an	Bank		100.000

	Anleihe FV OCI	2.347	
an	Bank		2.347

31.12.X0

	Kursänderungen OCI	2.247	
an	Anleihe FV OCI		2.247

	Wertberichtigungsaufwand	1.250	
an	Kursänderungen OCI		1.250

c) Amortised Cost (6 Punkte)

30.12.X0

	Anleihe AC	100.000	
an	Bank		100.000

	Anleihe AC	2.347	
an	Bank		2.347

31.12.X0

	Wertberichtigungsaufwand	1.250	
an	Wertberichtigung Anleihe		1.250

Lösung Beispiel 4 (pro Bilanzstichtag 5 Punkte)

31.12.X1:

Latente Steuerrückstellung 50 (immaterielles Vermögen)

31.12.X2:

Aktive Steuerabgrenzung 75 (Steuergutschrift für 6/7 der Teilwertabschreibung)

31.12.X3:

Aktive Steuerabgrenzung 87,5

(Steuergutschrift für 5/7 = 62,5; Outside-Basis-Differenz 25)

31.12.X4:

Aktive Steuerabgrenzung 50 (Steuergutschrift für 4/7 der Teilwertabschreibung)

Lösung Beispiel 5:

Umsatzsteuer iZm Gebäudevermietung

Punkte

Die beiden Stockwerke sind baulich abgeschlossene selbständige Grundstücksteile.

2

Es ist somit die Option nach § 6 Abs 2 UStG für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

2

1) Die Vermietung an den RA könnte steuerfrei nach § 6 Abs 1 Z 16 erfolgen. Es ist allerdings

auch eine Option nach § 6 Abs 2 möglich, da der Rechtsanwalt den Gebäudeteil für Umsätze verwendet, welche zum VSt-Abzug berechtigen

3

2) Die Vermietung an die Ärztegemeinschaft kommt nur steuerfrei nach § 6 Abs 1 Z 16 in Frage.

3

Eine Option nach § 6 Abs 2 ist nicht möglich, da die Umsätze des Ärzteentrums nicht zum VSt-Abzug berechtigen

VSt-Abzug aus Gebäudeankauf im Jahr 2017 iHv EUR 250.000,00 sofern an RA steuerpflichtig vermietet wird.

2

Im Jahr 2021 kommt es nun zur Änderung der Verhältnisse. Es erfolgt nun eine Vermietung an

einen Steuerberater.

Die Vermietung könnte nun weiterhin steuerfrei nach § 6 Abs 1 Z 16 erfolgen.

2

Da nun jedoch durch den StB Umsätze in den Räumlichkeiten erwirtschaftet werden, welche zum

2

VSt-Abzug berechtigen wäre nun eine Option nach § 6 Abs 2 möglich

Kommt es nun zu einer steuerpflichtigen Vermietung, liegt eine Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs 10 vor, welche zu einer VSt-Korrektur wie folgt führt:

USt gesamt: 500 000,00

4

pro Stock 250 000,00

Ust-Korrektur iHv von 250.000,00 x 1/20 = 12.500,-- pa positive Korrektur

20

Lösung Beispiel 6:

Aufgabe 1:

Anlagevermögen		Eigenkapital		8 Punkte
Sachanlagevermögen	11 000	Verschmelzungskapital	6 400	
Beteiligung Gamma GmbH	200			
Umlaufvermögen	1 300	Fremdkapital	6 100	
	12 500		12 500	

Anlagevermögen		SR Eigenkapital		9 Punkte
Sachanlagevermögen	26 000		19 900	
Beteiligung Gamma GmbH	500	Fremdkapital		
Umlaufvermögen	3 000	Gewinnausschüttung	100	
	29 500	Sonstiges Fremdkapital	9 500	
			29 500	

Aufgabe 2: Punkte

Kapitalerhöhung Strauß GmbH:

VW Strauß GmbH	25 000	Stammkap	100	71,63%	4
VW Alpha GmbH	9 900	Stammkap	39,6	28,37%	

Die Beteiligungsverhältnisse stellen sich nach Verschmelzung wie folgt dar:

X	35,82%	4
Y	35,82%	
A	17,02%	
B	11,35%	

Aufgabe 3:

Anlagevermögen		Eigenkapital		8
Sachanlagevermögen	26 000	Stammkapital	139,6	
Beteiligung Gamma GmbH	500	Kapitalrücklagen	5 000	
Umlaufvermögen	3 000	Bilanzgewinn	14 760,4	
	29 500	Fremdkapital	9 600	
			29 500	

Aufgabe 4:

Hierbei handelt es sich um eine Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung.

nach § 3 Abs 4 UmgrStG.

Beteiligung der Strauß GmbH

Buchwert	300
Verkehrswert	600
Beteiligungsquote	12%

Beteiligung der Alpha GmbH

Buchwert	200
Verkehrswert	400
Beteiligungsquote	8%

7

Veräußerungserlös	1200
Buchwerte	500
Veräußerungsgewinn	700

Da die Alpha GmbH die Voraussetzung des § 10 KStG nicht erfüllt, sind die stillen Reserven

zum Verschmelzungstichtag iHv TEUR 200 steuerhängig.

Dies ergibt somit im Zuge der Veräußerung einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von TEUR 200.