

Klausurarbeit

Abschlussprüfung gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017

15. Mai 2019

Teil II

180 Punkte

Angabe und Lösung

Beispiel 1:**Konzernabschlussprüfung****32 Punkte**

Der von Ihnen geprüfte X-Konzern hat zu Beginn des abgelaufenen Geschäftsjahres die Y-GmbH neu erworben, der Kaufpreis betrug 5 000 000 €, das Eigenkapital der Y-GmbH zum Erwerbszeitpunkt betrug 2 800 000 €. An Nebenkosten für den Erwerb sind laut Klienten 450 000 € angefallen, wobei hohe Honorare für Beratungsunternehmen enthalten sind, die umfangreiche Due-Dilligence-Prüfungen und Bewertungsgutachten vorgenommen haben.

Die Kapitalkonsolidierung wird zum Erwerbszeitpunkt vorgenommen, die Y-GmbH hat von Erwerbszeitpunkt bis zum Konzernbilanzstichtag einen erheblichen Gewinn erzielt.

Aus Ihrer bisherigen Erfahrung mit dem Klienten wissen Sie, dass das Management keine Gelegenheit auslässt, um im Konzernabschluss ein möglichst hohes Eigenkapital auszuweisen; dabei werden auch niedrigere zukünftige Ergebnisse in Kauf genommen.

Der Konzernabschluss des X-Konzerns wird nach UGB erstellt.

Aufgabenstellung:

1. Konkretisieren Sie die Prüfziele auf Aussageebene (Assertions nach ISA 315), die sich bei der Prüfung der Kapitalkonsolidierung auf Basis dieses Sachverhalts ergeben. Begründen Sie, welche dieser Prüfziele wesentlich sind. (21 Punkte)
2. Welche aussagebezogenen Prüfungshandlungen planen Sie, um diese wesentlichen Prüfziele abzudecken? (11 Punkte)

Beispiel 1: LÖSUNG

Konzernabschlussprüfung

32 Punkte

Eintritt:

- Vorliegen einer Transaktion. **(1 Punkt)**
 - Prüfungshandlung: Durchsicht Kaufvertrag, kartellrechtliche Genehmigung, Einsichtnahme in Protokolle zur Beurteilung der wirtschaftlichen Substanz **(1 Punkt)**

Vorhandensein:

- Vorhandensein von Vermögensgegenständen, bei denen stille Reserven angesetzt werden. **(1 Punkt)**
 - Wesentlich insbesondere soweit Grundstücke oder Vermögensgegenstände mit sehr langer Nutzungsdauer (länger als Firmenwert) bestehen, da diese ein höheres Eigenkapital bewirken. **(2 Punkte)**
 - Prüfungshandlung: Durchsicht Unterlagen Due-Dilligence (insbes. rechtliche, techn., wirtschaftliche), je nach Vermögensgegenstand Einbeziehung eines Sachverständigen **(1 Punkt)**

Rechte & Pflichten:

- Vorliegen der Beherrschung zum Erwerbszeitpunkt **(1 Punkt)**
 - Wesentlich, da ein Vorziehen des Erwerbszeitpunkts aufgrund der späteren Gewinne der Y-GmbH einen höheren Firmenwert und damit ein höheres Eigenkapital bewirkt. **(2 Punkte)**
 - Prüfungshandlung: Befragung der für die Überwachung Verantwortlichen, Durchsicht von Kaufvertrag, Closing-Urkunden, Sitzungsprotokollen, Einbeziehung eines Sachverständigen usw **(1 Punkt)**

Vollständigkeit:

- Prüfung, ob im Rahmen der Kapitalaufrechnung alle Vermögensgegenstände erfasst wurden **(1 Punkt)**
 - Wesentlich insbesondere in Hinblick auf Vermögensgegenstände mit kürzerer Nutzungsdauer als der Firmenwert, weil durch die Erfassung dieser Vermögensgegenstände das Eigenkapital reduziert wird. **(2 Punkte)**
 - Prüfungshandlung: Befragung Management, Durchsicht Unterlagen Due-Dilligence, Durchsicht Unterlagen Unternehmensbewertung, Kaufpreisfindung, Kaufpreisüberlegungen **(2 Punkte)**

Richtigkeit, Bewertung und Zuordnung:

- Überprüfung des Erstansatzes der aufgedeckten stillen Reserven (wesentlich, siehe Vorhandensein & Vollständigkeit) - **(1 Punkt)**
 - Prüfungshandlung: Durchsicht von Bewertungsgutachten, Nachvollziehen von Bewertungen durch den Konzern **(2 Punkt)**
- Überprüfung der Nutzungsdauern von stillen Reserven und Firmenwert **(1 Punkt)**
 - (wesentlich je nach Art der betroffenen Vermögensgegenstände bzw der angenommenen Nutzungsdauer für den Firmenwert) **(2 Punkte)**

- Prüfungshandlung: Durchsicht der Nutzungsdauern, eventuelle Befragung Management, Einbeziehung eines Sachverständigen **(2 Punkt)**
- Überprüfung der Berechnung latenter Steuern auf stille Reserven **(1 Punkt)**
 - Nicht wesentlich für das Eigenkapital, da kein Effekt auf das Eigenkapital **(1 Punkt)**
- Überprüfung der Anschaffungskosten, insbesondere direkte Zurechenbarkeit der Nebenkosten. **(1 Punkt)**
 - wesentlich aufgrund der auffällig hohen Anschaffungsnebenkosten und dem Effekt des zu hoch ausgewiesenen Eigenkapitals. **(2 Punkte)**
 - Prüfungshandlung: Durchsicht der Honorarnoten/Verträge von externen Beratern hinsichtlich Leistungszeitraum und Leistungsinhalt, Befragung Management hinsichtlich Art und Zurechenbarkeit der Kosten, gegebenenfalls systemtechnisch hinterlegte Bestellanforderungen **(2 Punkte)**

Kontenzuordnung:

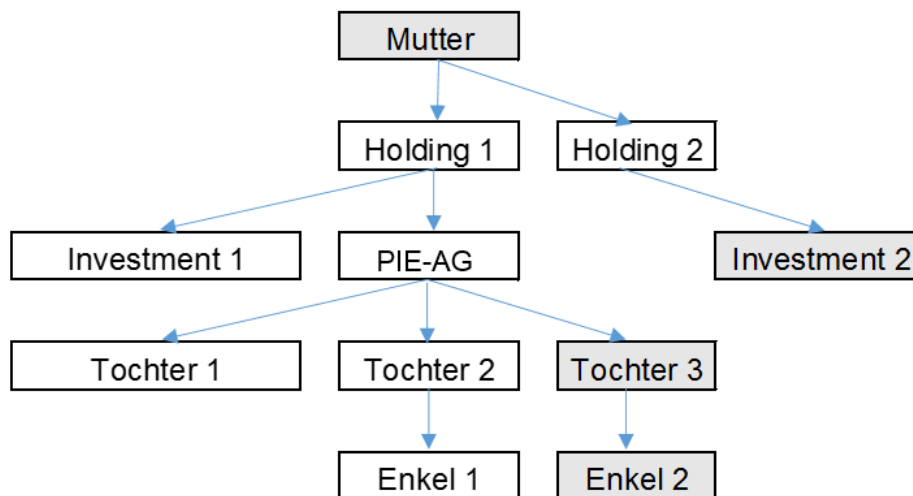
Überprüfung des richtigen Bilanzausweises von Firmenwert und stillen Reserven sowie latenter Steuerverbindlichkeit. **(1 Punkt)**

Darstellung

Überprüfung der notwendigen Anhangangaben. **(1 Punkt)**

Beispiel 2:**Prüfung Unternehmen öffentlichen Rechtes****20 Punkte**

Sie werden zur Ausschreibung als Abschlussprüfer des Jahres- und Konzernabschlusses der *PIE-AG* (börsennotiert) für die Geschäftsjahre endend am 31. Dezember 2019 sowie am 31. Dezember 2020 eingeladen. Sie veranschlagen als Prüfungshonorar € 260.000 für 2019 und € 270.000 für 2020. Sie wurden bereits zum Abschlussprüfer der Gesellschaft bzw. Gruppe zum 31. Dezember 2018 bestellt und hatten ein Prüfungshonorar von € 250.000 vereinbart. Sie waren auch Abschlussprüfer zum 31. Dezember 2017 mit einem Prüfungshonorar von € 240.000. Das Konzernorganigramm hat folgendes Aussehen:



Die grau schattierten Gesellschaften befinden sich im EU Ausland, alle anderen Gesellschaften haben ihren Sitz in der EU. Ihre Prüfungsgesellschaft hat für diverse Gesellschaften der oben angeführten Gruppe auch (zulässige und genehmigte) Nichtprüfungsleistungen erbracht. Diese werden – wie in den Vorjahren – für 2019 folgende Zusammensetzung aufweisen (in €):

Mutter	45.000
Holding 1	35.000
Holding 2	22.000
Investment 1	15.000
Investment 2	5.000
PIE-AG	45.000
Tochter 1	28.000
Tochter 2	15.000
Tochter 3	31.000
Enkel 1	22.000
Enkel 2	20.000
	<hr/>
	283.000

Sie gehen davon aus, dass diese aufgrund der jährlichen und langfristigen Beratungsprojekte auch in 2020 in dieser Höhe anfallen werden.

Aufgabenstellung:

Prüfen sie, ob sie unter diesen Voraussetzungen an der Ausschreibung teilnehmen bzw. den Auftrag annehmen dürfen (Anmerkung: eine entsprechende Bescheinigung, Versicherung, zeitliche und fachliche Kapazitäten liegen vor) und begründen sie ihre Antwort unter Berücksichtigung der relevanten Rechtsvorschrift.

(20 Punkte)

Beispiel 2: LÖSUNG**Prüfung Unternehmen öffentlichen Rechtes****20 Punkte**

Gemäß Art 4 Abs 2 Abschlussprüferverordnung besteht ein Fee-Cap für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen für Nichtprüfungsleistungen in Höhe von 70% der Abschlussprüfungshonorare im Durchschnitt der letzten 3 Geschäftsjahre.

(3 Punkte)

Die Fee-Cap-Regelung ist erstmalig für das nach dem 17. Juni 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Das erste Geschäftsjahr, das in die Fee-Cap-Berechnung fällt, ist bei einem kalendergleichen Geschäftsjahr somit das Geschäftsjahr 2017. Der Fee Cap greift somit dann erstmals im Geschäftsjahr 2020.

(3 Punkte)

Der Fee Cap betrifft nur die Prüfungsgesellschaft, die die Abschlussprüfung bei der EU-PIE durchführt, und umfasst nicht auch andere Gesellschaften im Netzwerk des Abschlussprüfers, es sei denn, dass diese Tochtergesellschaften des Abschlussprüfers sind. Mit anderen Worten: Während das Verbot von Nichtprüfungsleistungen (Art. 5 EU-VO) für das gesamte Netzwerk des Abschlussprüfers gilt, stellt die Vorschrift zum Fee Cap (Art. 4 EU-VO) ausschließlich auf die Prüfungsgesellschaft selbst ab.

(5 Punkte)

Für die Zwecke der in Unterabsatz 1 genannten Beschränkungen werden andere als die in Artikel 5 Absatz 1 genannten Nichtprüfungsleistungen, die nach Unionsrecht oder nationalem Recht erforderlich sind, ausgenommen.

Das Fee-Cap beträgt € 175.000 (70% des Durchschnitts der Prüfungshonorare für 2017, 2018 und 2019). Dies ermittelt sich folgendermaßen:

Prüfungshonorare	
für 2017	240.000
für 2018	250.000
für 2019	260.000
Durchschnitt	250.000
max. Grenze 70%	175.000

(4 Punkte)

Diese Grenze ist mit den Nichtprüfungsleistungen jener Gesellschaften zu vergleichen, bei denen ihre Prüfungsgesellschaft Abschlussprüfer ist, das ist die geprüfte PIE selbst, dessen Muttergesellschaften sowie vom geprüften PIE beherrschte Unternehmen. Der Sitz der Unternehmen ist in diesem Zusammenhang irrelevant, d.h. dies gilt auch, wenn ein anderes Unternehmen aus diesem Kreis als das geprüfte PIE seinen Sitz außerhalb der EU hat. Daraus ergibt sich folgende Summe:

Holding 1	35.000
PIE-AG	45.000
Tochter 1	28.000
Tochter 2	15.000
Tochter 3	31.000
Enkel 1	22.000
Enkel 2	20.000
	<hr/>
	196.000

Da die Nichtprüfungsleistungen nicht höher als die maximale Grenze von 70% des Durchschnitts der Prüfungshonorare der letzten 3 Jahre sein dürfen, darf daher der Auftrag nicht angenommen werden bzw. darf nicht an der Ausschreibung teilgenommen werden.

(5 Punkte)

Beispiel 3:**Sonderprüfungen - Umwandlungsprüfung****17 Punkte**

Die A-GmbH, die bisher nicht prüfungspflichtig war und auch nicht freiwillig geprüft wurde, soll rückwirkend zum 01.01.20XX in eine AG umgewandelt werden. Sie hat keinen Aufsichtsrat, das Stammkapital der GmbH beträgt € 35.000,00, es soll im Zuge der Umwandlung auf € 250.000,00 erhöht werden (Sacheinlage eines Grundstücks) es ist zu 100 % im Besitz eines Gesellschafters. Insgesamt ist das Eigenkapital positiv. Nebenverpflichtungen und Sondervorteile des Gesellschafters sind nicht vereinbart.

Aufgabenstellung:

Gehen Sie auf folgende Fragen in Schlagworten ein, begründen Sie Ihre Lösung unter Angabe der gesetzlichen Grundlagen.

- a. Beschreiben Sie die Bestellung und Verantwortlichkeit des Gründungsprüfers. Gehen Sie auch auf Qualitätssicherungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem Einsatz von Mitarbeitern bei Gründungsprüfungen ein. (7 Punkte)
- b. Ergibt sich die Notwendigkeit einer Gründungsprüfung, worauf hat sich die Gründungsprüfung gegebenenfalls zu erstrecken (ein Eingehen auf konkrete Prüfungshandlungen ist nicht erforderlich)? (10 Punkte)

Beispiel 3: LÖSUNG

Sonderprüfungen - Umwandlungsprüfung

17 Punkte

Ad a)

Bestellung, Verantwortlichkeit des Gründungsprüfers:

- Bestellung: § 247 Abs 1 und 3 AktG: Gründungsprüfer wird nach § 25 Abs 3 AktG durch das Gericht bestellt; idR folgt das Gericht einem Vorschlag (Dreiervorschlag); Wirtschaftsprüfer und entsprechende Gesellschaften (§ 25 Abs 4 AktG). **(2 Punkte)**
- Verantwortlichkeit: § 42 AktG (Verantwortlichkeit der Gründungsprüfer); Verweis auf § 275 Abs 1 – 4 UGB: Gründungsprüfer, Gehilfen und mitwirkende Vertreter einer Prüfungsgesellschaft: Verschwiegenheit, Verwertung von Geschäftsgeheimnissen; Obliegenheitsverletzung: Ersatz des daraus entstehenden Schadens. Gründungsprüfer: Verpflichtung zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung; Unterscheidung Vorsatz und Fahrlässigkeit; Staffelung der Schadenersatzpflicht bei Fahrlässigkeit. **(3 Punkte)**
- Qualitätssicherungsmaßnahmen: zB Auswahl entsprechend qualifizierter Mitarbeiter, Unabhängigkeitsprüfung, theoretische und praktische Schulung, Verschwiegenheitsbelehrung, . **(2 Punkte)**

Ad b)

Notwendigkeit einer Gründungsprüfung:

- § 247 AktG schreibt dabei ua die Gründungsprüfung nach § 25 Abs 2 AktG solcher Umwandlungsvorgänge zwingend vor. Nach § 247 Abs 2 AktG gelten für die Umwandlung, soweit dies durch spezielle Vorschriften nicht anders geregelt ist, die §§ 19, 20, 24 - 27, 31, 39 - 47 AktG sinngemäß. Den Gründern stehen die Gesellschafter, die für die Umwandlung gestimmt haben, gleich. **(2 Punkte)**

Themen sind insbesondere (entsprechend einer Gründungsprüfung nach § 25 f AktG):

- Gründerversammlung
- Satzung (mit erforderlichen Festsetzungen nach §§ 17 AktG)
- Kapitalaufbringung mit Sacheinlage (formale Festsetzungen § 20 AktG, materielle Prüfungshandlungen zur Werthaltigkeit)
- Übernahme der Aktien
- Organbestellungen § 23 AktG
 - Aufsichtsrat (Anzahl der Mandate, Zusammensetzung, Konstituierung, ...)
 - Vorstand (Anzahl, Funktionsdauer)
- Bestellung des ersten Abschlussprüfers (§ 23 Abs 1 AktG)
- Festsetzungen und Angemessenheit von Gründungsaufwendungen und allfälliger Sondervorteilen
- Bericht der Gründer (siehe § 247 Abs 2 AktG: erweiterter Inhalt: Lage der Gesellschaft, Erläuterung der Umwandlungsbilanz)
- Prüfungsbericht der Organe (Aufsichtsrat, Vorstand; ein Bericht oder zwei gesonderte Berichte)

(4 Punkte)

- **Besondere Aufgabenstellung nach § 247 Abs 3 AktG: Umwandlungsbilanz, Eröffnungsbilanz (mit Darstellung Veränderung Eigenkapital):**
„Die Gründungsprüfung hat sich nach § 247 AktG namentlich darauf zu erstrecken, ob die Bilanz den gesetzlichen Vorschriften entsprechend aufgestellt ist.“
- Die Umwandlungsprüfung hat sich daher darauf zu erstrecken, ob die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Zeitpunkt der Firmenbuchanmeldung: nicht älter als 9 Monate, sie hat gemäß § 246 Abs 3 AktG den §§ 189 - 220 UGB zu entsprechen.
- Mangels Abschlussprüfung des Jahresabschlusses: „Erstprüfung“ der Umwandlungsbilanz, die sich auf alle Posten im Sinne einer erstmaligen Prüfung zu erstrecken hat (allerdings beschränkt auf die Bilanz, ohne Vorjahreszahlen).
(4 Punkte)

Beispiel 4:**IFRS 16****30 Punkte**

Die *Lager-GmbH* hat eine Vielzahl an Gabelstapler gemietet, wobei rund die Hälfte der Leasingverträge bisher als Operatives Leasing und die andere Hälfte als Finanzierungs-Leasing (gem. IAS 17) zu klassifizieren waren. Die aktivierten Gabelstapler bzw. die Leasingaufwendungen stellen einen wesentlichen Posten im Jahresabschluss der *Lager-GmbH* dar.

Der Konzern, in dem die *Lager-GmbH* einbezogen ist, stellt seinen Konzernabschluss nach IFRS auf und wendet IFRS 16 bereits vorzeitig zum 31. Dezember 2018 an. Sie sind Abschlussprüfer der *Lager-GmbH* zum 31. Dezember 2018 und haben neben dem UGB Jahresabschluss auch das Reporting Package für Konzernzwecke nach IFRS zu prüfen.

Aufgabenstellungen:

1. Geben Sie mindestens 5 unterschiedliche, mögliche Risiken auf (wesentliche) falsche Darstellungen im Zusammenhang mit der Anwendung des neuen Standards IFRS 16 an.

(10 Punkte)

2. Zu jedem von Ihnen definiertem Risiko:

- a) Welche **Kontrollen** würden Sie als Abschlussprüfer – mindestens – erwarten, damit Sie sich auf das Interne Kontrollsystem verlassen können?
- b) Geben Sie zu jedem von Ihnen definierten Risiko Folgendes an:
 - Welche **aussagebezogenen Prüfungshandlungen** sind notwendig, wenn keine Prüfungssicherheit aus dem Internen Kontrollsystem bezogen werden kann? Formulieren Sie diese Prüfungshandlungen so detailliert, dass Sie als Arbeitsanweisung für ein Prüfungsteammitglied dienen kann.

(20 Punkte)

Anmerkung: auf die detaillierten Regelungen des IFRS 16 ist nicht einzugehen.

Beispiel 4: LÖSUNG**IFRS 16****30 Punkte**

1. beispielhafte Aufzählung möglicher wesentliche falsche Darstellungen:

- (1) Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Verträge nicht IFRS 16 unterliegen.
- (2) Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Verträge nicht vollständig und korrekt identifiziert wurden.
- (3) Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Regelungen von IFRS 16 zur erstmaligen Erfassung falsch angewendet wurden.
- (4) Nutzungsrechte sind falsch dargestellt, da die Abschreibung nicht korrekt ermittelt wurde.
- (5) Nutzungsrechte sind falsch dargestellt, da diese nicht werthaltig sind.
- (6) Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Zinskosten sowie die Tilgungen falsch angesetzt wurden.

(pro Risiko 2 Punkte, maximal 10 Punkte)

2. **Pro Risiko: je 2 Punkte für IKS sowie je 2 Punkte für aussagebezogenen PH**

(maximal 20 Punkte)

(1) *Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Verträge nicht IFRS 16 unterliegen:*

Prüfung Kontrolle: Kontrolliert das Management mit ausreichenden Kenntnissen über IFRS 16 oder mit Experten für IFRS 16 die bestehenden Verträge sowie Neueinträge in die Leasing Masterdatei hinsichtlich der Anwendung des IFRS 16.

Aussagebezogene Prüfungshandlungen: Wählen sie eine repräsentative Stichprobe von Leasingverträgen aus und überprüfen sie die richtige Einschätzung des Managements hinsichtlich IFRS 16.

(2) *Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Verträge nicht vollständig und korrekt identifiziert wurden.*

Prüfung Kontrolle: Bei Umstellung auf IFRS 16 bzw. in weiterer Folge bei Neuabschlüssen von Leasingverträgen müssen qualifizierte Mitarbeiter eine Leasing Checkliste für jeden Vertrag erstellen. Diese werden vom Management mit ausreichenden IFRS 16 Kenntnissen oder gemeinsam mit solchen Experten kontrolliert und freigegeben. Bei fehlerhafter Checkliste werden diese noch vor der Eingabe in die Leasing Masterdatei korrigiert.

Liegt keine Leasing Checkliste vor, prüfen Sie, ob das Management gegebenenfalls gemeinsam mit IFRS 16 Experten die Eingaben in die Leasing Masterdatei kontrollieren und freigegeben.

Substantielle Prüfungshandlungen: Wählen Sie eine repräsentative Stichprobe von Leasingverträgen aus und überprüfen Sie, ob die Verträge ein asset beinhalten, der Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Nutzen aus dem asset hat, und ob das Recht zur Nutzung des asset hat.

- (3) *Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Regelungen von IFRS 16 zur erstmaligen Erfassung bzw. in weiterer Folge falsch angewendet wurden.*

Prüfung Kontrolle: Bei Umstellung auf IFRS 16 bzw. in weiterer Folge bei Neuabschlüssen von Leasingverträgen müssen qualifizierte Mitarbeiter eine Leasing Checkliste für jeden Vertrag erstellen. Diese werden vom Management mit ausreichenden IFRS 16 Kenntnissen oder gemeinsam mit solchen Experten kontrolliert und freigegeben. Bei fehlerhafter Checkliste werden diese noch vor der Eingabe in die Leasing Masterdatei korrigiert.

Qualifizierte Mitarbeiter erstellen auf Basis ihrer Klassifizierung der Leasingverträge die betreffenden Buchungen für den Leasinggegenstand und der –verbindlichkeit. Das Management ggf gemeinsam mit dem IFRS 16 Experten kontrolliert diese Klassifizierung, die Diskontierungssätze und Ermittlung der Buchungen sowie gibt die Eingaben in die Leasing Masterdatei frei. Bei fehlerhaften Ergebnissen werden diese umgehend korrigiert.

Substantielle Prüfungshandlungen: Wählen Sie eine repräsentative Stichprobe an Leasingverträgen und prüfen Sie die korrekte Klassifizierung, ob ein Asset sowie das Recht dessen Nutzung und wirtschaftlichen Nutzen daraus besteht, den korrekten Diskontierungszinssatz sowie rechnen sie die ermittelten Werte (Anschaffungskosten für das Nutzungsrecht, Leasingverbindlichkeiten, Buchungen) nach und stimmen Sie diese mit den Einträgen in der Leasing Masterdatei ab.

- (4) *Nutzungsrechte sind falsch dargestellt, da die Abschreibung nicht korrekt ermittelt wurde. Nutzungsrechte sind falsch dargestellt, da diese nicht werthaltig sind. Leasingverbindlichkeiten sind falsch dargestellt, da die Zinskosten sowie die Tilgungen falsch angesetzt wurden.*

Prüfung Kontrolle: Bei Umstellung auf IFRS 16 bzw. in weiterer Folge bei Neuabschlüssen von Leasingverträgen müssen qualifizierte Mitarbeiter eine Leasing Checkliste für jeden Vertrag erstellen. Diese werden vom Management mit ausreichenden IFRS 16 Kenntnissen oder gemeinsam mit solchen Experten kontrolliert und freigegeben. Bei fehlerhafter Checkliste werden diese noch vor der Eingabe in die Leasing Masterdatei korrigiert.

Management kontrolliert die ermittelten Abschreibungen, ob diese in Einklang mit den vertraglichen Bestimmungen (Laufzeit), Unternehmensbilanzierungsgrundsätzen stehen und korrigieren Abweichungen noch vor der Erfassung in der Buchhaltung.

Management kontrolliert in regelmäßigen Abständen den wirtschaftlichen Nutzen des Gegenstandes (durch Vergleich der geplanten wirtschaftlichen Erträge aus der Nutzung der Stapler zu den tatsächlichen Erträgen) sowie die angesetzte Abschreibungsdauer, ob diese noch angemessen sind.

Substantielle Prüfungshandlungen: Wählen Sie eine repräsentative Stichprobe von Leasingverträgen und fordern Sie die Verträge sowie die Dokumentation über die Abschreibungen, wirtschaftlichen Nutzen und Tilgungsplänen an und stimmen sie diese mit den Verträgen sowie Bilanzierungshandbuch ab. Rechnen sie die Abschreibungen nach und stimmen sie diese mit den gebuchten Werten ab. Weiters rechnen sie die ermittelten Zinskosten nach und stimmen sie diese mit den gebuchten Werten ab.

Prüfen Sie, ob Indikatoren für eine Wertminderung gegeben sind und prüfen Sie im Falle dessen anhand einer bewussten Auswahl von Leasingverträgen die Werthaltigkeit der Gegenstände anhand der erhaltenen Unterlagen und Kalkulationen.

Beispiel 5:**Verschmelzung****21 Punkte**

Die Arlberg-GmbH soll rückwirkend mit Verschmelzungstichtag 31.12.2018 auf die Tunnelbau-GmbH verschmolzen werden (Bilanzstichtag ist jeweils der 31.12.).

An der Arlberg-GmbH ist der Gesellschafter X zu 25% beteiligt (Anschaffungskosten: 400)
 An der Arlberg-GmbH ist der Gesellschafter Y zu 75% beteiligt (Anschaffungskosten: 2.000)
 An der Tunnelbau-GmbH ist der Gesellschafter Z zu 100% beteiligt (Anschaffungskosten: 3.000)

- Die Arlberg-GmbH ist seit 4.07.2003 zu 90 % an der deutschen München-GmbH beteiligt (Teilwert zum 31.12.2018: 900).
- Die Tunnelbau-GmbH ist seit 09.03.2011 zu 5 % an der deutschen München-GmbH beteiligt (Teilwert zum 31.12.2018: 50).
- Die deutsche München-GmbH ist Eigentümerin einer Immobilie in Graz (Grundstückswert: 100).

Die Gesellschafter der Arlberg-GmbH beschließen am 24.7.2017 eine Gewinnausschüttung iHv 100, die den Verkehrswert der Arlberg-GmbH auf insgesamt 2.000 vermindert.
 Der Verkehrswert der Tunnelbau-GmbH beträgt zum 31.12.2018 4.000.

In den Bilanzen zum 31.12.2018 entsprechen die unternehmensrechtlichen auch den steuerrechtlichen Buchwerten:

Schlussbilanz der Arlberg-GmbH zum 31.12.2018 (in Tausend €)

Anlagevermögen		Eigenkapital	
Sachanlagevermögen	500	Stammkapital	200
Beteiligung München-GmbH	400	Kapitalrücklagen	20
		Bilanzgewinn	130
Umlaufvermögen	1.000	Fremdkapital	1.550
	1.900		1.900

Im Sachanlagevermögen der Arlberg-GmbH ist ein Grundstück in Graz (Buchwert: 200, Grundstückswert: 300, gemeiner Wert: 350).

Bilanz der Tunnelbau-GmbH zum 31.12.2018 (in Tausend €)

Anlagevermögen		Eigenkapital	
Sachanlagevermögen	1.500	Stammkapital	600
Beteiligung München-GmbH	40	Kapitalrücklagen	250
		Bilanzgewinn	350
Umlaufvermögen	600	Fremdkapital	940
	2.140		2.140

Aufgabenstellung:

Erstellen Sie die steuerliche Verschmelzungsbilanz der Arlberg-GmbH zum 31.12.2018 sowie die steuerliche Übernahmebilanz der Tunnelbau-GmbH zum 01.01.2019 und ermitteln Sie die Kapitalerhöhung sowie die Beteiligungsquoten und Anschaffungskosten der Gesellschafter X, Y und Z an der Tunnelbau-GmbH nach der Verschmelzung, wenn eine Äquivalenzverletzung vermieden werden soll. *(21 Punkte)*

Beispiel 5: LÖSUNG**Verschmelzung****21 Punkte****Verschmelzungsbilanz der Arlberg-GmbH zum 31.12.2018 (in Tausend €)**

Anlagevermögen		Verschmelzungskapital	250
Sachanlagevermögen	500		
Beteiligung München-GmbH	400	Fremdkapital	
		Verb. Gewinnausschüttung	100
Umlaufvermögen	1.000	Sonstiges Fremdkapital	1.550
	1.900		1.900

(7 Punkte)**Kapitalerhöhung Tunnelbau-GmbH** **300** (Verkehrswert A / Verkehrswert B * Stammkapital B)**steuerrechtliche Übernahmebilanz der Tunnelbau-GmbH zum 01.01.2019 (in Tausend €)**

Anlagevermögen		Eigenkapital	1.450
Sachanlagevermögen	2.000		
Beteiligung München-GmbH	440	Fremdkapital	
		Verb. Gewinnausschüttung	100
		Sonstiges Fremdkapital	2.490
Umlaufvermögen	1.600		
	4.040		4.040

(5 Punkte)**Beteiligungsquoten an der übernehmenden Tunnelbau-GmbH:**

X:	$8,33\% = 25\% \times (\text{Verkehrswert A} / (\text{Verkehrswert A} + \text{B}))$
Y:	$25,00\% = 75\% \times (\text{Verkehrswert A} / (\text{Verkehrswert A} + \text{B}))$
Z:	$66,67\% = 100\% \times (\text{Verkehrswert B} / (\text{Verkehrswert A} + \text{B}))$
	100,00%

(6 Punkte)**Anschaffungskosten bei den Gesellschaftern:**

Fortsetzung der bisherigen Anschaffungskosten, kein Tausch; Identitätsfiktion; Anschaffungszeitpunkte bleiben unverändert (§ 5 Abs 2 UmgrStG).

(3 Punkte)

Beispiel 6:**Umsatzsteuer****20 Punkte**

Die Maschinen GmbH hat ihren Sitz ausschließlich in Wien. Die Gesellschaft produziert, wartet und handelt mit Maschinen für die Nahrungsmittelindustrie, daneben vermietet sie nicht mehr selbst betrieblich genutzte Immobilien an Dritte. Ihr Umsatz betrug in den Vorjahren jeweils ca € 5.000.000,00 für die Produktion und den Handel mit Maschinen und ca € 200.000,00 für die Vermietung von Immobilien. Die Gesellschaft hat die letzten Jahre über immer Gewinne erwirtschaftet.

- a. Gehen Sie auf die Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerlichen Sinne, das Unternehmen und die Frage Soll-/ Istbesteuerung unter Angabe der gesetzlichen Begründung ein.

(4 Punkte)

- b. Die Gesellschaft hat im Oktober 2018 eine Verpackungsanlage für Obst an ein deutsches Unternehmen (für dessen Unternehmen) geliefert, die Maschinen GmbH hat die Anlage, die aus Transportgründen in einzelne Komponenten zerlegt war, von ihrem Lager in Wien durch eine Spedition nach München transportieren lassen, die Maschine wurde sodann vom Kunden ohne großem Aufwand zusammengestellt.

Sie hat dafür € 200.000,00 im Oktober in Rechnung gestellt, der Kunde hat diese Rechnung vereinbarungsgemäß im November bezahlt und sich dabei aufgrund eines Mangels nach Besprechung mit der Geschäftsführung der Maschinen GmbH (diese Besprechung und Einigung fand Ende Oktober 2018 statt) € 15.000,00 abgezogen.

Bei der Maschinen GmbH sind im Zusammenhang mit der Produktion dieser Maschine € 10.000,00 an Vorsteuern angefallen.

Alle Formerfordernisse (Verwendung UID Nummern Österreich und Deutschland, ...) wurden erfüllt.

Beurteilen Sie diesen Sachverhalt aus der Sicht der Umsatzsteuer für die Maschinen GmbH für Oktober 2018 (umsatzsteuerbarer Tatbestand, Lieferung/sonstige Leistung/Innergemeinschaftlicher Erwerb, Ort der Leistung, Entgelt für Oktober 2018, allfällige echte/unechte Befreiung, allfälliger Steuersatz, Vorsteuerabzug für Vorleistungen, ...) unter Angabe der gesetzlichen Begründung.

(5 Punkte)

- c. Die Maschinen GmbH hat eine vor 5 Jahren errichtete nicht mehr genutzte Fabrikshalle in Wien an einen Gewerbebetrieb (dieser ist vorsteuerabzugsberechtigt) ab Oktober 2018 um € 10.000,00/ Monat vermietet (darin ist keine Umsatzsteuer enthalten). Die Gesellschaft hat bei der Errichtung € 200.000,00 an Vorsteuern geltend gemacht.

Beurteilen Sie diesen Sachverhalt aus der Sicht der Umsatzsteuer für die Maschinen GmbH für Oktober 2018 (umsatzsteuerbarer Tatbestand, Lieferung/sonstige Leistung/Innergemeinschaftlicher Erwerb, Ort der Leistung, Entgelt für Oktober 2018, allfällige echte/unechte Befreiung, allfälliger Steuersatz, Vorsteuerabzug für Vorleistungen, ...) unter Angabe der gesetzlichen Begründung.

(7 Punkte)

- d. Die Maschinen GmbH hat eine deutsche Werbeagentur mit einer Werbekampagne beauftragt (einmalige Leistung der deutschen Werbeagentur in Österreich). Die deutsche Werbeagentur (Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinn, keine Betriebsstätte in Österreich) hat diese Leistung im Oktober abgeschlossen und an die Maschinen GmbH einen Nettobetrag in Höhe von € 50.000,00 verrechnet, auf der Rechnung wird keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Ist diese Vorgangsweise der deutschen Werbeagentur richtig, wie ist diese Leistung aus umsatzsteuerlicher Sicht bei der Maschinen GmbH zu behandeln? Begründen Sie Ihre Lösung anhand der gesetzlichen umsatzsteuerlichen Regelungen.

(4 Punkte)

Beispiel 6: LÖSUNG

Umsatzsteuer

20 Punkte

Lösung a):

- § 2 Abs 1 UStG: Unternehmer: jede nachhaltige Tätigkeit; daher Handel und Produktion und Vermietung
- § 2 Abs 5 Z 2 UStG: keine Liebhaberei
- § 2 Abs 1 UStG: ein Unternehmen; daher Produktion und Handel und Vermietung
- § 19 Abs 2 Z 1 lit a iVm § 17 UStG: Sollbesteuerung

(4 Punkte)

Lösung b):

- § 1 Abs 1 Z 1 UStG: Leistung
- § 3 Abs 1 UStG: Lieferung
- § 3 Abs 8 UStG: Wien (keine Montagelieferung)
- § 4 Abs 1 UStG iVm § 16 Abs 1 u 3 UStG iVm Sollbesteuerung (siehe oben): Oktober € 185.000,00 (Korrektur im Oktober wegen Einigung im Oktober)
- Art 6 Abs 1 iVm Art 7 UStG: Befreiung; daher kein Steuersatz
- Art 12 Abs 2 UStG: echte Befreiung, Vorsteuerabzug daher möglich

(5 Punkte)

Lösung c):

- § 1 Abs 1 Z 1 UStG: Leistung
- § 3a Abs 1 UStG: sonstige Leistung
- § 3a Abs 9c UStG: Wien
- § 4 Abs 1 UStG iVm § 16 Abs 1 u 3 UStG (siehe auch oben): Oktober € 10.000,00
- § 6 Abs 1 Z 16 UStG: grundsätzlich Befreiung; daher grundsätzlich kein Steuersatz; aber
- § 12 Abs 3 UStG: unechte Befreiung, daher:
- § 12 Abs 10 UStG Berichtigung Vorsteuerabzug durch „Änderung der Verhältnisse“ bei unechter Befreiung

- § 6 Abs 2 UStG: Option zur steuerpflichtigen Behandlung: hier sinnvoll, Mieter ist vorsteuerabzugsberechtigt; bei Option keine Berichtigung und Möglichkeit des Abzugs laufender Vorsteuern
- § 10 Abs 1 UStG: Steuersatz 20 %

(7 Punkte)

Lösung d):

- (grundsätzlich Leistung der deutschen Werbeagentur nach § 1 Abs 1 Z 1 und § 3a Abs 1 UStG; Ort nach § 3a Abs 5 u 6 u 14 UStG in Österreich;
- Entgelt § 4 Abs 1 UStG € 50.000,00, Steuersatz § 10 Abs 1 UStG: 20 %) **aber:**
- § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG: Übergang der Steuerschuld auf die Maschinen GmbH
- § 12 Abs 1 Z 3 UStG: die gemäß § 19 Abs 1 zweiter Satz von der Maschinen GmbH geschuldete Steuer ist als Vorsteuer abzugsfähig

(4 Punkte)

Beispiel 7:**Ertragsteuerliche Mehr-Weniger-Rechnung****40 Punkte**

Die XY-AG (große AG, Sitz Linz; Geschäftsjahr 2018 entspricht dem Kalenderjahr, vorläufiger Gewinn € 500.000,00) betreibt ein Bauunternehmen. Die Gesellschaft steht zu 100 % im Besitz eines Gesellschafters.

Im UGB-Abschluss finden Sie in der Gewinn- und Verlustrechnung unter anderem die in der Aufgabenstellung unter 2 bis 9 dargestellten Erträge/Aufwendungen der XY-AG ausgewiesen. Gehen Sie unter gesetzlicher Begründung auf das allfällige Erfordernis einer ertragsteuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung ein. Führen Sie dabei einen allfälligen Betrag für die MWR an und geben Sie an, ob dieser Betrag zu einer positiven oder negativen Mehr-Weniger-Rechnung führt (also Vorzeichen +/- jedenfalls neben dem Betrag angeben). Begründen Sie auch, wenn keine Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich ist.

Aufgabenstellung:

1. Gehen Sie auf die Ertragssteuerpflicht der Gesellschaft, auf die Einkunftsart und die Art der Erfolgsermittlung der XY-AG aus ertragsteuerlicher Sicht ein. (4 Punkte)
2. Sonstige betriebliche Erträge: Im sonstigen betrieblichen Ertrag wird unter anderem die Auflösung eines Investitionszuschusses der Stadt Linz in der Höhe von € 30.000,00 gezeigt (insgesamt betrug der Zuschuss € 300.000,00, die Nutzungsdauer des damit im Zusammenhang stehenden Anlagengutes beträgt 10 Jahre, der Zuschuss wird unternehmensrechtlich nach der Bruttomethode auf 10 Jahre verteilt). Dieser wurde für eine Investition der Gesellschaft zur Anschaffung von Anlagevermögen im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Arbeitsplätze gewährt. (5 Punkte)
3. Beteiligungserträge: Gewinnanteil des Vorjahres unternehmensrechtlich in Höhe von € 100.000,00 an der Z-GmbH (60%-iges Tochterunternehmen der XY-AG, Sitz Berlin/Deutschland, Geschäftstätigkeit ausschließlich Produktion von Maschinenteilen, die Anteile werden in dieser Höhe seit 4 Jahren direkt gehalten; Buchwert der Beteiligung bei der XY-AG € 1.000.000,00; KöSt-Satz Deutschland 15 %).

Zinsenaufwendungen: Die Anschaffung der Beteiligung wurde vor vier Jahren durch eine österreichische Bank fremdfinanziert (keinerlei sonstige Verbindung der XY-AG zu dieser), dafür sind in 20XX Fremdkapitalzinsen in Höhe von € 30.000,00 angefallen. Die Anschaffung erfolgte von fremden Dritten. (6 Punkte)

4. Abschreibung Immaterielles Vermögen/Sachanlagevermögen: vor vier Jahren hat die Gesellschaft im Zuge einer Verschmelzung einen Umgründungsmehrwert aktiviert. Von diesem Umgründungsmehrwert wurden im Geschäftsjahr 2018 € 50.000,00 planmäßig und € 40.000,00 außerplanmäßig abgeschrieben.

(5 Punkte)

5. Abschreibung Finanzanlagen: Abschreibung des Beteiligungsansatzes an der Y-GmbH, Sitz in Salzburg, der Buchwert von € 400.000,00 wurde um € 350.000,00 auf € 50.000,00 abgeschrieben, da die Y-GmbH nach Wegfall des Hauptkunden in nachhaltige wirtschaftliche Schwierigkeiten gelangt ist.

(4 Punkte)

6. Abschreibungen/Sonstiger Aufwand: Von der Gesellschaft wurde ein Sportwagen Ferrari 458 mit 570 PS um € 250.000,00 (inkl 20 % USt) in der ersten Jahreshälfte angeschafft und in Betrieb genommen (Nutzungsdauer 10 Jahre). Dieser wird ausschließlich vom Gesellschafter-Geschäftsführer fast ausschließlich für Privatfahrten verwendet (für betriebliche Fahrten wird von ihm ein anderes Fahrzeug verwendet). Neben der Abschreibung in Höhe von € 25.000,00 fielen weitere Kosten (Versicherung, Treibstoff, ...) in Höhe von € 30.000,00 an.

(5 Punkte)

7. Sonstiger Aufwand: Vergütung Aufsichtsrat € 100.000,00; Reisekostenersätze Aufsichtsrat € 5.000,00 (diese überschreiten die Sätze des § 26 EStG um € 2.000,00).

(5 Punkte)

8. Sonstiger Aufwand: Bewirtungen: (nur ertragsteuerliche Behandlung)

- Bewirtung von Mitarbeitern anlässlich einer Mitarbeiterschulung € 2.000,00
- Einladung auf Frankfurter Würstel auf Verkaufsveranstaltungen aus Anlass der Produktpräsentation € 1.000,00
- Bewirtung im Zusammenhang mit der Bilanzpressekonferenz der XY-AG € 10.000,00
- Bewirtung von Geschäftsfreunden anlässlich des 50igsten Geburtstags eines Vorstandsmitglieds (ist gleichzeitig der Hauptgesellschafter) € 6.000,00

(6 Punkte)

Beispiel 7: LÖSUNG**Ertragsteuerliche Mehr-Weniger-Rechnung****40 Punkte**

Ad 1)

- § 1 Abs 1 KöSt: Körperschaftsteuerpflicht
- § 1 Abs 2 KStG iVm § 27 BAO: unbeschränkte KöSt-Pflicht
- § 7 Abs 2 iVm Abs 3 KStG: immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb:
- § 7 Abs 2 KStG iVm § 5 EStG: Erfolgsermittlung nach § 5 EStG: Maßgeblichkeit des Erfolges nach UGB, außer bei zwingenden Abweichungen; Konsequenz einer solchen Abweichung : Mehr-Weniger-Rechnung (idF auch MWR)

(4 Punkte)

Ad 2)

- § 3 Abs 1 Z 6 EStG: Befreiung von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ...
- § 6 Z 10 EStG (siehe auch § 12 Abs 2 KStG): als Anschaffungskosten gelten diesfalls nur die vom Empfänger des Zuschusses aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen:
- die unternehmensrechtlich als Ertrag ausgewiesene Verteilung des Zuschusses neutralisiert die zu hoch ausgewiesene Abschreibung nach § 204 Abs 1 UGB; daher
 - Keine MWR

(5 Punkte)

Ad 3)

- § 10a KStG („Passiveinkünfte“) greift nicht
- § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG iVm Anlage 2 lit f zum EStG: Beteiligungsertragsbefreiung
- MWR – 100.000,00; Permanent

- § 12 Abs 1 Z 9 KStG greift nicht („Erwerb im Konzern“)
- § 11 Abs 1 Z 4 KStG: Abzugsfähig; § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 12 Abs 2 KStG greifen nicht
- Keine MWR

(6 Punkte)

Ad 4)

- Nach § 202 Abs 2 UGB ist bei Umgründungen eine Buchwertfortführung möglich, ein Unterschiedsbetrag für nicht aufgedeckte stille Reserven kann als Umgründungsmehrwert aktivseitig angesetzt werden und ist sodann nach § 204 UGB planmäßig und außerplanmäßig abzuschreiben.
- Nach § 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG sind die Buchwerte des Rechtsvorgängers von der übernehmenden Gesellschaft fortzuführen, daher sind die unternehmensrechtlich vorzunehmenden Abschreibungen ertragsteuerlich unwirksam.
- MWR + 90.000,00

(5 Punkte)

Ad 5)

- § 12 Abs 3 Z 1 KStG: keine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung
- § 12 Abs 3 Z 2: abzugsfähig, aber auf sieben Jahre verteilt
- MWR + 300.000,00 (sechs Siebentel) in 2018

(4 Punkte)

Ad 6)

- Kein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 UStG; Vorsteuer daher Teil der Anschaffungskosten
- § 12 Abs 1 Z 2 KStG: Angemessenheitsprüfung dem Grunde und der Höhe nach; hier wohl Abzugsfähigkeit dem Grunde nach abzulehnen, daher zur Gänze nicht abzugsfähig
- § 8 Abs 2 KStG verdeckte Gewinnausschüttung
- MWR + 55.000,00

(5 Punkte)

Ad 7)

- Aufsichtsratsvergütung: § 12 Abs 1 Z 7 KStG: nur zur Hälfte abzugsfähig
- MWR + 50.000,00
- Reisekosten Aufsichtsrat: die § 26 Z 4 EStG übersteigenden Beträge sind nur zur Hälfte abzugsfähig
- MWR + 1.000,00

(5 Punkte)

Ad 8)

- Bewirtung Mitarbeiter, Einladung Verkaufsveranstaltung: zur Gänze abzugsfähig:
- § 12 Abs 1 Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG
- Keine MWR
- Bilanzpressekonferenz: zu 50 % abzugsfähig
- § 12 Abs 1 Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG
- MWR + 5.000,00
- Geburtstagsfest: zu 100 % nicht abzugsfähig
- § 12 Abs 1 Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG
- MWR + 6.000,00

(6 Punkte)