

Klausurarbeit

Abschlussprüfung gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017

14. Dezember 2020

**Teil II
180 Punkte**

Angabe und Lösung

Sie sind seit einigen Jahren Abschlussprüfer des nicht börsennotierten Familienkonzerns der *ABC-AG, Wien* und sollen den nach UGB erstellten Konzernabschluss zum 31. Dezember 2019 prüfen. Die Gesellschaft sendet an ihre Tochtergesellschaften (TU) detaillierte Instruktionen aus, in denen die angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze nach UGB genau beschrieben sind und ein UGB-Package und ein Zeitplan enthalten sind.

Der Konzern hat folgende Struktur:

Muttergesellschaft (*A-AG*) ist eine Holding, führt für alle TU in Österreich das Rechnungswesen und war bis 2018 auch das Treasury Center. Sie ist die 100 %-ige Muttergesellschaft für alle Beteiligungen außer dem 50/50 Joint Venture in China.

Die TU in den USA (*Texas-Inc*), in Deutschland (*D-GmbH*), in Österreich (*Produkt GmbH, Graz*) und in China (50/50 Joint Venture mit lokalem Partner) sind Produktionseinheiten des Konzerns, jede TU steuert ca. 25 % zum Produktionsvolumen bei.

Größere Vertriebsgesellschaften gibt es in den Niederlanden (*NL-BV*), Österreich (*Versand-GmbH, Klagenfurt*), USA (*Houston-Inc*) und seit 1. Jänner 2019 auch in Singapur (*SGD-Ltd*). Diese Vertriebsgesellschaften fakturieren im eigenen Namen und haben alle auch Vorräte auf Lager. Die Vertriebsgesellschaften sind für sich gesehen unbedeutend und beinhalten auch keine besonderen Risiken, da sie vom neuen Treasury Center finanziert werden. Kleinere Vertriebsgesellschaften gibt es in Dubai (*Arab-Ltd*) und in Kapstadt (*South-Inc*), die nur als Vermittler für die österreichische Vertriebsgesellschaft auftreten.

Seit 1. Jänner 2019 ist das Treasury Center in der neu gegründeten *Finanz-AG in Zug, Schweiz*, angesiedelt. Die *Finanz-AG* fungiert als Cash Pooling Center und nimmt alle Finanztransaktionen des Konzerns wahr. Wesentliche Posten sind die Konzernverrechnungskonten sowie die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Banken und die sonstigen Forderungen und sonstigen Verbindlichkeiten.

Wirtschaftsprüfung

Sie sind Mitglied im weltweiten Netzwerk *WWP*, welches in einigen Ländern der Welt Partnergesellschaften hat. Die Gesellschaften in Österreich werden von ihren jeweiligen Partner-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften betreut. In den USA, Niederlanden, Schweiz und Deutschland sind Teilbereichsprüfer aus dem *WWP*-Netzwerk tätig, die sie schon lange kennen und es hat auch keine Änderungen bei den verantwortlichen Teilbereichsprüfern gegeben. Sie haben keine Probleme bezüglich des chinesischen Joint Ventures ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erhalten und haben auch uneingeschränkten Zugang zum Teilbereichsprüfer.

In Singapur ist ein lokaler Wirtschaftsprüfer tätig, den Sie nicht kennen.

Sie senden Group Audit Instruktionen an alle im Konzern tätigen Teilbereichsprüfer aus. Der lokale Wirtschaftsprüfer der *SGD-Ltd* aus Singapur antwortet Ihnen auf Ihre Fragen folgendes:

- a) Er kann die von Ihnen angeführten Unabhängigkeitsbestimmungen nicht einhalten, da er sie nicht kennt. Weiters kann er Ihnen Kopien seiner Arbeitspapiere nicht zur Verfügung stellen, da dies nach lokalen Bestimmungen nicht erlaubt ist.
- b) Er ist lokaler Wirtschaftsprüfer, britischer CA und Mitglied des lokalen Audit Instituts, welches wieder Mitglied bei der IFAC ist.
- c) Er kann Ihnen nur bestätigen, dass er IFRS und ISA kennt, UGB kennt er nicht.

Aufgabenstellung:

- 1. Legen Sie Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen bei den einzelnen Konzerngesellschaften fest. *(12 Punkte)*
- 2. Welche Korrespondenz werden Sie von den einzelnen Prüfern am Beginn der Prüfung und am Ende der Prüfung verlangen? Welche Unabhängigkeitsbestimmungen müssen die Teilbereichsprüfer einhalten? *(13 Punkte)*
- 3. Wie reagieren Sie auf die Antworten des Wirtschaftsprüfers aus Singapur in Hinblick auf die Punkte a) bis c). *(5 Punkte)*

Beispiel 1: LÖSUNG

Konzernabschlussprüfungen

30 Punkte

Hinweis: die Lösungshinweise enthalten sehr umfangreiche Auszüge aus ISA 600 als Hilfestellung für die Begutachtung

1. Einordnung der TU in bedeutsame und nicht bedeutsame Teilbereiche entsprechend der Definition eines bedeutsamen Teilbereichs (ISA 600.3(m) und A5 und A6)

Die vier Produktionsgesellschaften sind aufgrund ihrer Größe (jede steuert ca 25 % des Produktionsvolumens bei) als wirtschaftlich bedeutsam einzustufen.

Das Konzernprüfungsteam oder an dessen Stelle ein Teilbereichsprüfer hat eine Prüfung der Finanzinformationen des Teilbereichs unter Berücksichtigung einer Teilbereichswesentlichkeit durchzuführen.

(Punkte: 3)

Die nach UGB aufgestellten Packages werden von Teilbereichsprüfern nach ISA geprüft.

Größere Vertriebsgesellschaften:

NL-BV, Versand-GmbH, Houston-Inc und SGD-Ltd

sind als nicht bedeutsame Teilbereiche einzustufen, folgende Tätigkeiten wären möglich (ISA 600.29):

- (1) Prüfung der Finanzinformationen des Teilbereichs unter Anwendung der Teilbereichswesentlichkeit
- (2) Prüfung von Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Abschlussangaben
- (3) prüferische Durchsicht der Finanzinformationen des Teilbereichs unter Anwendung der Teilbereichswesentlichkeit
- (4) festgelegte Untersuchungshandlungen

(Punkte: 1)

In diesem Fall wären Prüfung von Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Abschlussangaben angebracht. Der Konzernprüfer wird von den Teilbereichsprüfern die Prüfung der Forderungen, Umsatzerlöse und Vorräte und möglicherweise andere wesentliche Posten verlangen. Andere Tätigkeiten, wie zB (1) oder (3) sind möglich aber nicht zielführend oder effizient. Die Prüfung dieser Posten des UGB Packages wird nach den ISA durchgeführt.

(Punkte: 2)

Die unwesentlichen TU *Arab-Ltd* und *South-Inc* haben als reine Agenten keine wesentlichen Posten im Abschluss und bergen daher auch keine bedeutsamen Risiken in sich, daher hat das Konzernprüfungsteam analytische Prüfungshandlungen auf Konzernebene durchzuführen (ISA 600.28).

(Punkte: 1)

Die A-AG unterliegt einer gesetzlichen Abschlussprüfung, der UGB Abschluss wird vom UGB Package für die Konzernabschlussprüfung nicht wesentlich abweichen, daher wird das UGB Package ebenfalls geprüft. (Punkte: 1)

Finanz-AG in Zug ist als bedeutsam einzustufen, weil es aufgrund seiner besonderen Merkmale und der gegebenen Umstände wahrscheinlich bedeutsame Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss beinhaltet, daher hat das Konzernprüfungsteam oder an dessen Stelle ein Teilbereichsprüfer eine der folgenden Tätigkeiten durchzuführen (ISA 600.27):

- (1) Prüfung der Finanzinformationen des Teilbereichs unter Anwendung der Teilbereichswesentlichkeit
- (2) Prüfung von Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Abschlussangaben, die im Zusammenhang mit den wahrscheinlich bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss stehen
- (3) festgelegte Prüfungshandlungen, die im Zusammenhang mit den wahrscheinlich bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss stehen

Am effizientesten wird eine Prüfung von Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Abschlussangaben sein. Der Konzernprüfer wird von den Teilbereichsprüfern die Prüfung aller Posten im Zusammenhang mit dem Cash Pooling, die Forderungen und Verbindlichkeiten mit Banken und die sonstigen Forderungen und Verbindlichkeiten verlangen.

(Punkte: 3)

Die Konzernverrechnungskonten müssen vom Konzernmanagement auf Konzernebene mit den TU mittels Bestätigungsprozess abgestimmt werden. Das Konzernprüfungsteam hat die Konzernkontrollen dazu und den Abstimmungsprozess zu prüfen. (Punkte: 1)

2. Da das Konzernprüfungsteam plant, für die Tätigkeiten bei den TU Teilbereichsprüfer einzusetzen, hat das Konzernprüfungsteam von den Teilbereichsprüfern ein Verständnis zu erlangen (ISA 600.19):
 - a. ob der Teilbereichsprüfer die für die Konzernabschlussprüfung relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen versteht und einhalten wird und insb. unabhängig ist
 - b. der beruflichen Kompetenz des Teilbereichsprüfers
 - c. ob das Konzernprüfungsteam in dem Umfang in die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers eingebunden werden kann, der zur Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise erforderlich ist
 - d. ob der Teilbereichsprüfer in einem regulatorischen Umfeld tätig ist, in dem Abschlussprüfer aktiv beaufsichtigt werden.

Da alle Teilbereichsprüfer, mit Ausnahme von Singapur, bekannt sind, hat das Konzernprüfungsteam nur nachzufragen, ob es Änderungen bezüglich a) bis d) gegeben hat. Die Unabhängigkeit ist in jedem Fall wieder zu bestätigen. *(Punkte: 2)*

Die Teilbereichsprüfer müssen die für das Konzernprüfungsteam relevanten Bestimmungen, in diesem Fall die österreichischen beruflichen Verhaltensanforderungen, vor allem die Unabhängigkeitsbestimmungen des UGBs, einhalten. *(Punkte: 1)*

Falls einer der für die Teilbereichstätigkeit verantwortlichen Partner in seinem Land einer Inspektion, Qualitätssicherungsprüfung oder Nachschau unterzogen wurde, hat er dies dem Konzernprüfungsteam mitzuteilen. *(Punkte: 2)*

Vom Wirtschaftsprüfer der SGD-Ltd in Singapur sind alle vier Punkte anzufordern. *(Punkte: 1)*

Korrespondenz mit den Teilbereichsprüfern hat unter anderem folgendes zu umfassen (ISA 600.41):

- a. Feststellung, ob der Teilbereichsprüfer die für die Konzernabschlussprüfung relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, einschließlich Unabhängigkeit und beruflicher Kompetenz, eingehalten hat;
- b. Feststellung, ob der Teilbereichsprüfer die Anforderungen des Konzernprüfungsteams eingehalten hat;
- c. Identifizierung der Finanzinformationen des Teilbereichs, über den der Teilbereichsprüfer Bericht erstattet;
- d. Informationen zu Fällen von Verstößen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften, die eine wesentliche falsche Darstellung im Konzernabschluss zur Folge haben könnten;
- e. eine Liste der nicht korrigierten falschen Darstellungen zu den Finanzinformationen des Teilbereichs (die Liste muss keine falschen Darstellungen enthalten, die unterhalb des vom Konzernprüfungsteam mitgeteilten Schwellenwerts für zweifelsfrei unbeachtliche falsche Darstellungen liegen);
- f. Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements;
- g. Beschreibung von identifizierten bedeutsamen Mängeln im internen Kontrollsystem (IKS) auf Teilbereichsebene;
- h. andere bedeutsame Sachverhalte, die der Teilbereichsprüfer den für die Überwachung des Teilbereichs Verantwortlichen mitgeteilt hat oder noch mitteilen will, einschließlich doloser Handlungen oder vermuteter doloser Handlungen, an denen das Teilbereichsmanagement, Mitarbeiter mit bedeutsamen Funktionen im Rahmen des IKS auf Teilbereichsebene oder Dritte beteiligt sind und die eine wesentliche falsche Darstellung in den Finanzinformationen des Teilbereichs zur Folge haben;

- i. alle anderen Sachverhalte, die für die Konzernabschlussprüfung relevant sein können oder auf die der Teilbereichsprüfer das Konzernprüfungsteam aufmerksam machen möchte. Dies schließt Besonderheiten ein, die in den schriftlichen Erklärungen genannt werden, die der Teilbereichsprüfer vom Teilbereichsmanagement angefordert hat;
- j. zusammenfassende Feststellungen des Teilbereichsprüfers, seine Schlussfolgerungen oder das Prüfungsurteil.

(Punkte: 5)

Bei den Teilbereichsprüfern in Graz und Klagenfurt kann die Kommunikation auch auf anderem Wege stattfinden, zB durch

- Zugriff des Teilbereichsprüfers auf die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm auf Konzernebene oder
- Durchsicht der Prüfungsdokumentation des Teilbereichsprüfers durch das Konzernprüfungsteam.

Dies kann ausreichend sein, um Sachverhalte mitzuteilen, die für die Schlussfolgerung des Konzernprüfungsteams relevant sind (ISA 600.A60).

(Punkte: 2)

3. Da der Wirtschaftsprüfer aus Singapur neu ist, hat er dem Konzernprüfungsteam alle oben unter 2. angeführten Punkte zu bestätigen. Seine Antworten sind wie folgt zu adressieren:

- a) Da in den Group Audit Instruktionen des Konzernprüfungsteams die UGB Unabhängigkeitsbestimmungen enthalten sein müssen, kann der Wirtschaftsprüfer nicht anführen, diese nicht zu kennen. Falls er dann trotzdem anführt, er kann diese, aus welchen Gründen auch immer, nicht einhalten, muss das Konzernprüfungsteam einen anderen Wirtschaftsprüfer heranziehen, da eine Nichteinhaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden kann.

(Punkte: 1)

Wenn lokale rechtliche Hindernisse bezüglich der Weitergabe der Arbeitspapiere bestehen, genügt es, wenn das Konzernprüfungsteam das Bestehen dieser Hindernisse dokumentiert (ISA 600.A59).

(Punkte: 1)

- b) Der Wirtschaftsprüfer ist britischer CA (berufliche Kompetenz), eine berufliche Qualifikation, die in Europa anerkannt ist.

(Punkte: 1)

Weiters ist die Mitgliedschaft des lokalen Audit Institutes bei der International Federation of Accountants (IFAC) bezogen auf ein regulatorisches Umfeld ausreichend.

(Punkte: 1)

- c) Der Wirtschaftsprüfer hat von der Gesellschaft in Singapur die Instruktionen bezüglich der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen (UGB) anzufordern. Er kann sich daher über das UGB informieren.

(Punkte: 1)

Die inländische *Merle-GmbH* (M) erstellt einen Konzernabschluss nach IFRS. Sie haben einen Entwurf des Konzernabschlusses zum 31.12.2019 erhalten. Darin sind die Kapitalkonsolidierungsbuchungen der zum Stichtag bestehenden Tochterunternehmen bereits enthalten.

Folgende Transaktionen sind im Entwurf des Konzernabschlusses noch nicht enthalten:

Die *Merle-GmbH* (M) hat ihren 80 % Anteil an der *Tara-GmbH* (T1) um 20 % auf 100 % aufgestockt. M hat T1 mit dem 20 %-Gesellschafter vor vielen Jahren gegründet. Der Kaufpreis betrug 3 000 €. Closing war am 31.12.2019. Der Zugang der Beteiligung ist im Jahresabschluss der M enthalten. Im letztjährigen Konzernabschluss betrug der nicht beherrschende Anteil 2 000 €. Der Beteiligungsbuchwert im Jahresabschluss 31.12.2019 nach der Transaktion beträgt 11 000 €. Die T1 hat ein im Abschluss nicht angesetztes Markenrecht von 5 000 €. Die Kapitalkonsolidierungsbuchungen sind bereits erfasst jedoch noch ohne Berücksichtigung des Erwerbes der 20% Anteile.

Die *Merle-GmbH* (M) hat 100 % der Anteile an der inländischen *Toro-GmbH* (T2) erworben. Der Kaufpreis betrug 18 000 € (= Buchwert am 31.12.2019 im Jahresabschluss), Closing war am 31.12.2019. Im Zuge der Kaufpreisallokation wurden folgende stille Reserven identifiziert, die noch nicht im Konzernabschluss berücksichtigt sind:

- | | | |
|-------------------|----------|----------|
| • Kundenstock | | 500 € |
| • Markenrecht | | 700 € |
| • Auftragsbestand | | 600 € |
| • Maschinen | Buchwert | 10 000 € |
| | Zeitwert | 11 000 € |

Die Purchase Price Allocation lag zum Zeitpunkt der Erstellung des vorliegenden Entwurfes des Konzernabschlusses noch nicht vor, daher wurde die gesamte Differenz aus der Kapitalaufrechnung (Eigenkapital gegen Beteiligung) als Firmenwert erfasst.

Die *Merle-GmbH* (M) hat 75 % der Anteile an der von ihr gegründeten *Tete-GmbH* (T3) verkauft und hält nun bei 25 % (Beteiligungsbuchwert 2 500 € im Jahresabschluss 31.12.2019). Der Verkaufserlös des 75 %-igen Anteils betrug 16 500 €, Closing war am 31.12.2019. Der Verkaufserlös der Anteile ist im Jahresabschluss der M bereits ordnungsgemäß verbucht. Der Verkaufspreis wurde anhand einer objektivierten Unternehmensbewertung (für 100 % der Anteile) zum 31.12.2019 ermittelt. Zu- oder Abschläge für nicht beherrschende Anteile sind aus der Bewertung nicht zu entnehmen. Die Vermögenswerte und Schulden wurden bereits aus dem Summenabschluss eliminiert.

Die vereinfachten Bilanzen der Beteiligungsgesellschaften zum 31.12.2019 haben folgendes Aussehen:

	T1	T2	T3
Immaterielle Vermögenswerte	2 500	1 000	1 000
Sachanlagen	14 000	13 000	10 000
kurzfristiges Vermögen	12 500	5 000	7 000
<i>Summe Aktiva</i>	<i>29 000</i>	<i>19 000</i>	<i>18 000</i>
Stammkapital	-10 000	-3 000	-10 000
Gewinnrücklagen	-1 000	-6 000	-4 000
Jahresergebnis	-1 000	-4 000	-3 000
Andere Rückstellungen	-7 000	-2 000	- 200
Andere Verbindlichkeiten	-10 000	-4 000	- 800
<i>Summe Passiva</i>	<i>29 000</i>	<i>19 000</i>	<i>18 000</i>

Aufgabenstellung:

Überprüfen Sie, welche Buchungen zur Finalisierung des Konzernabschlusses noch fehlen und begründen Sie Ihre Antworten. Geben Sie die noch fehlenden/erforderlichen Konsolidierungsbuchungssätze an. (20 Punkte)

Beispiel 2: LÖSUNG**IFRS Konsolidierung****20 Punkte****Erwerb 20 % Anteile an der Tara-GmbH (T1):****(Punkte: 6)**

Änderungen der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen, die nicht zu einem Verlust der Beherrschung führen, sind Eigenkapitaltransaktionen (dh Geschäftsvorfälle mit Eigentümern, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln. Die Buchwerte der beherrschenden und nicht beherrschenden Anteile sind so anzupassen, dass sie die Änderungen der an dem Tochterunternehmen bestehenden Anteilsquoten widerspiegeln. Jede Differenz zwischen dem Betrag, um den die nicht beherrschenden Anteile angepasst werden, und dem beizulegenden Zeitwert der gezahlten oder erhaltenen Gegenleistung ist unmittelbar im Eigenkapital (Gewinnrücklagen) zu erfassen und den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzuordnen [IFRS 10:23 und B96]. Eine neuerliche Erfassung der Zeitwerte im Rahmen einer Purchase Price Allocation ist nicht erforderlich.

(Punkte: 4)

Daher sind folgend Buchung erforderlich:

Anteile an verbundene Unternehmen T1		3 000
Gewinnrücklagen	1 000	
Nicht beherrschende Anteile	2 000	

(Punkte: 2)**Erwerb 100 % Anteile an der Toro-GmbH (T2):****(Punkte: 7)**

Es liegt ein Unternehmenserwerb gem. IFRS 3 vor. Der Geschäfts- oder Firmenwert wird bewertet mit der Differenz aus:

- der Summe aus (i) dem beizulegenden Zeitwert der übertragenen Gegenleistung zum Erwerbszeitpunkt, (ii) dem Betrag jeglicher nicht beherrschenden Anteile und (iii) dem beizulegenden Zeitwert der von einem Erwerber bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss (siehe unten) vorher gehaltenen Anteile des erworbenen Unternehmens; und
- dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden (bewertet in Übereinstimmung mit IFRS 3) (IFRS 3.32).

(Punkte: 4)

Daher sind folgende Buchungen erforderlich:

Immaterielle Vermögenswerte (Kundenstock)	500	
Immaterielle Vermögenswerte (Markenrecht)	700	
Sachanlagen (stille Reserven)	1 000	
Auftragsbestand	600	
Passive latente Steuern		700
Goodwill		2 100

(Punkte: 3)

Verkauf 75 % der Anteile an der Tete-GmbH (T3):**(Punkte: 7)**

Wenn ein Mutterunternehmen die Beherrschung über ein Tochterunternehmen verliert, hat das Mutterunternehmen [IFRS 10:25]:

- jedwede behaltene Beteiligung an dem ehemaligen Tochterunternehmen anzusetzen, wenn die Beherrschung wegfällt. Nachfolgend sind die Beteiligung sowie jedwede Beträge, die es dem ehemaligen Tochterunternehmen schuldet oder von ihm beansprucht, in Übereinstimmung mit den maßgeblichen IFRS zu bilanzieren. Die verbleibende Beteiligung wird neu bewertet und der Neubewertungsbetrag wird als Zugangswert eines finanziellen Vermögenswerts gem. IFRS 9 Finanzinstrumente oder, soweit sachgerecht, als Anschaffungskosten bei Zugang einer Beteiligung an einem assoziierten oder Gemeinschaftsunternehmen angesehen;
- den Gewinn oder Verlust im Zusammenhang mit dem Verlust der Beherrschung, der auf den beherrschenden Anteil entfällt, zu erfassen.

(Punkte: 5)

Verkaufserlös für 75 % der Anteile	16 500
Unternehmenswert (100 %)	22 000
Zugang Anteile an assoziierten Unternehmen zum Fair Value	5 500

Daher ist folgende Buchung erforderlich:

Beteiligung Unternehmen T3		2 500
Anteile an assoziierten Unternehmen	5 500	
Erträge aus dem Verkauf von Tochterunternehmen		3 000

(Punkte: 2)

Die börsennotierte *Windmühlen-AG* hält 30 % der Kapital- und Stimmrechtsanteile an der *Solar-GmbH*, deren 70 %-iger Gesellschafter gleichzeitig auch Geschäftsführer ist.

Der Beteiligungsbuchwert im IFRS-Konzernabschluss an dem assoziierten Unternehmen zum 31. Dezember 2019 beträgt 80 Mio €. Gehen Sie vereinfacht davon aus, dass der Buchwert im IFRS-Konzernabschluss dem Beteiligungsbuchwert im Jahresabschluss nach UGB entspricht und keine Beträge im OCI erfasst waren.

Am 2. Jänner 2020 erwirbt die *Windmühlen-AG* weitere 50 % der Anteile an der *Solar-GmbH* um einen vertraglich vereinbarten Kaufpreis iHv 200 Mio €. Dies entspricht dem anteiligen Unternehmenswert der *Solar-GmbH*. Im Zuge der Kaufpreisallokation wurde das Nettovermögen der *Solar-GmbH* (unter Berücksichtigung latenter Steuern) mit 300 Mio € bewertet.

Aufgabenstellung:

1. Erläutern Sie verbal die Art der Transaktion und die bilanziellen Konsequenzen.
(6 Punkte)
2. Ermitteln Sie den Firmenwert und den bilanziellen Ansatz der nicht beherrschenden Anteile sowohl nach der Full-Goodwill-Methode als auch nach der Partial-Goodwill-Methode.
(14 Punkte)
3. Stellen Sie alle Konsolidierungsbuchungen bzw. Buchungen zu Anpassungen der Handelsbilanz II, die aufgrund dieses Sachverhalts zur Erstellung des Konzernabschlusses notwendig sind, für beide Varianten (Full-Goodwill-Methode, Partial-Goodwill-Methode) dar.
(6 Punkte)

Beispiel 3: LÖSUNG**Unternehmenserwerb****26 Punkte****1. Art der Transaktion****(Punkte: 6)**

Der Zuerwerb weiterer Anteile, der zum Erwerb der Beherrschung über die *Solar-GmbH* führt, stellt einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss dar (IFRS 3.42). Dabei hat die *Windmühlen-AG* ihren zuvor an der *Solar-GmbH* gehaltenen Eigenkapitalanteil zu dem am 2. Jänner 2020 bestehenden beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten und den daraus resultierenden Gewinn zu erfassen.

Die übertragene Gegenleistung ist mit dem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten (IFRS 3.37) und besteht aus der Kaufpreis iHv 200 Mio € sowie dem beizulegenden Zeitwert der zuvor gehaltenen Anteile iHv 120 Mio € (30 % des Unternehmenswertes der *Solar-GmbH* iHv 400 Mio €).

2. Ermittlung Firmenwert und nicht beherrschende Anteile**(Punkte: 14)**

In T€		Buchwert	AK	Fair Value	Buch- gewinn
Anteilsquote vor Erwerb	30 %	80 000		120 000	40 000
Zuerwerb	50 %		200 000	200 000	
Anteil nach Erwerb	80 %				
Summe AK (UGB)			280 000		
übertragene Gegenleistung (IFRS)				320 000	

Bei der Full-Goodwill-Methode werden die nicht beherrschenden Anteile (NCI) zum anteiligen Fair Value der Beteiligung (dh 20 % von 400 Mio € = 80 Mio €) bemessen, bei der Partial-Goodwill-Methode zum anteiligen Fair Value des übernommenen Reinvermögens (dh 20 % von 300 Mio € = 60 Mio €).

In T€	Full Goodwill	Partial Goodwill
Fair Value der übertragenen Gegenleistung	320 000	320 000
NCI	80 000	60 000
	400 000	380 000
erworbenes Reinvermögen	-300 000	-300 000
Firmenwert	100 000	80 000

3. Buchungen

(Punkte: 6)

Ermittlung der übertragenen Gegenleistung (Ausgangslage: Beteiligungsbuchwert 80 Mio €).

Übertragene Gegenleistung:

Step-up:

2 Punkte

Beteiligung	40 000	
Erträge aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen		40 000

Erstkonsolidierung (Full Goodwill):

2 Punkte

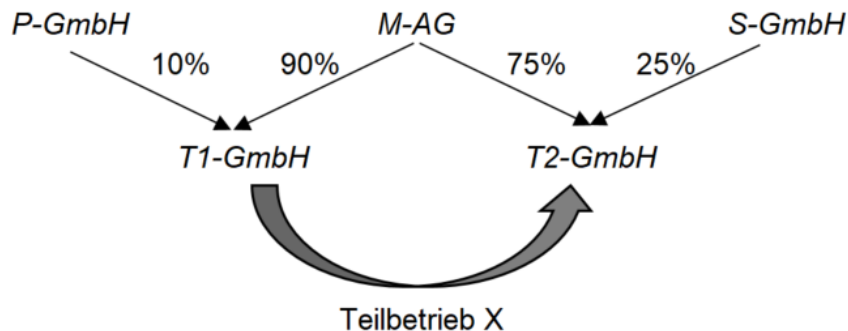
Nettovermögen	300 000	
Beteiligung		320 000
NCI		80 000
Firmenwert	100 000	

Erstkonsolidierung (Partial Goodwill):

2 Punkte

Nettovermögen	300 000	
Beteiligung		320 000
NCI		60 000
Firmenwert	80 000	

Aufgrund von Auffassungsunterschieden der *M-AG* mit der Minderheitsgesellschafterin *P-GmbH* in der strategischen Ausrichtung der Geschäftstätigkeit der *T1-GmbH* wird eine verhältnismäßige Abspaltung des Teilbetriebs X der prüfungs- und aufsichtsratspflichtigen *T1-GmbH* zur Aufnahme auf die im Jahr 2019 gegründete (nicht aufsichtsratspflichtige) *T2-GmbH* mit einem Stammkapital von 35 000 € beschlossen. Im Zuge der Transaktion ist keine Barabfindung vorgesehen. Bei der *T2-GmbH* erfolgt eine Kapitalerhöhung auf 1 000 000 €.



Der Entwurf des Spaltungs- und Übernahmevertrags vom 7. Juli 2020 wurde Ihnen übermittelt. Die Spaltung soll rückwirkend zum 31. Dezember 2019 (Bilanzstichtag aller Gesellschaften) erfolgen. Die Beschlussfassung der Transaktion soll Ende August 2020 erfolgen, damit die Eintragung im Firmenbuch im September vorgenommen werden kann.

Sie sind beauftragt worden, allfällige gesellschaftsrechtliche Prüfungen im Zuge der Transaktion durchzuführen und darüber Bericht zu erstatten. Es liegt ein Verzicht der Gesellschafter zur Durchführung einer Spaltungsprüfung vor. Die für ihre gesellschaftsrechtlichen Prüfungen notwendigen zugrundeliegenden Unterlagen und Auskünfte werden Ihnen von den involvierten Parteien vollständig übermittelt.

Aufgabenstellung:

1. Welche gesellschaftsrechtlichen Prüfungen müssen Sie vornehmen? Beschreiben Sie den Hergang dieser Prüfung(en). (12 Punkte)
2. Welche Abschlüsse bzw Bilanzen sind im Zuge der Transaktion durch die Geschäftsleitung zu erstellen und welche davon sind von Ihnen zu prüfen? (4 Punkte)
3. Welche (zusätzlichen) Unterlagen werden Sie bei den Prüfungen gem. Aufgabe 1 berücksichtigen (müssen)? (6 Punkte)
4. Wer sind die Adressaten der jeweiligen Berichte? (3 Punkte)

Begründen Sie jeweils Ihre Antworten anhand der zugrundeliegenden gesellschaftsrechtlichen Vorschriften und der notwendigen Prüfungshandlungen.

Beispiel 4: LÖSUNG

Abspaltung zur Aufnahme

25 Punkte

1. Spaltungshergang und gesellschaftsrechtliche Prüfungen: (Punkte: 12)

Spaltungsprüfung: Prüfungsgegenstand der Spaltungsprüfung ist insbesondere die Vollständigkeit des Spaltungs- und Übernahmevertrag (§ 2 Abs 1 Z 1 bis 13 SpaltG) - Verzicht laut Angabe.

Kapitalerhöhungsprüfung der T2-GmbH: Gemäß § 17 Z 5 SpaltG und § 96 Abs 2 GmbHG sind die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Verschmelzung sinngemäß anzuwenden. Gemäß § 223 Abs 2 AktG iVm § 150 (3) ist daher eine Prüfung gemäß § 26 Abs 1 AktG iVm §§ 19 f AktG durchzuführen. Dabei ist zu prüfen, ob die Angaben über die Übernahme der Geschäftsanteile, über die Einlagen auf das Stammkapital und über die Festsetzungen für Sondervorteile richtig und vollständig sind und ob der Wert der Sacheinlage anhand der Unternehmensbewertung den Ausgabebetrag der zu gewährenden Anteile erreicht (Prüfung der verbotenen Unter-Pari-Emission).

Im Übrigen gelten für die T2-GmbH als übernehmende Gesellschaft die Vorschriften über die Prüfung der Verschmelzung sinngemäß § 17 Z 5 SpaltG iVm § 96 GmbHG iVm § 220b Abs 2 AktG, wobei an die Stelle der Verschmelzungsprüfung die Spaltungsprüfung tritt.

Restvermögensprüfung der T1-GmbH: Eine Restvermögensprüfung ist in jenen Fällen erforderlich, in denen die übertragende Gesellschaft fortbesteht (Abspaltung). Ebenso ist zu prüfen, ob der tatsächliche Wert des verbliebenen Nettoaktivvermögens der übertragenden Gesellschaft wenigstens der Höhe ihres Nennkapitals zuzüglich gebundener Rücklagen nach Durchführung der Spaltung entspricht.

Bei der Prüfung des tatsächlichen Werts des verbliebenen Nettoaktivvermögens nach der Abspaltung sind die entsprechenden Buchwerte sowie die im Nettoaktivvermögen enthaltenen stillen Reserven und Lasten zu beurteilen. Dieses Nettoaktivvermögen ist dem nach der Spaltung vorhandenen gebundenen Kapital gegenüberzustellen. Dabei ist festzustellen, ob der tatsächliche Wert des Nettoaktivvermögens (werthaltiger Buchwert + nachgewiesene stille Reserven) der T1-GmbH mindestens der Höhe des gebundenen Kapitals bestehend aus Nennkapitals zzgl gebundenen Rücklagen entspricht.

2. Abschlüsse bzw Bilanzen: (Punkte: 4)

Im Zuge der Abspaltung sind folgende Bilanzen durch die Geschäftsführung zu erstellen und gegebenenfalls zu prüfen:

- **Schlussbilanz der T1-GmbH** (übertragende Gesellschaft) zum Spaltungsstichtag (31. Dezember 2019) (**prüfungspflichtig**)
- **Spaltungs-(Restvermögens-)bilanz der T1-GmbH** (übertragende Gesellschaft) zum 1. Jänner 2020 (oder 31.12.2019) (**prüfungspflichtig**)

- Übertragungsbilanz der *T2-GmbH* (übernehmende Gesellschaft) zum 1. Jänner 2020. Die Bilanz muss erstellt werden ist aber selbst **nicht prüfungspflichtig**; zu prüfen ist lediglich die Kapitalerhöhung bei der *T2-GmbH*.
- Die Erstellung einer **Zwischenbilanz** (zB zum 30. Juni 2020) **der T1-GmbH** (übertragende Gesellschaft), da seit dem Spaltungsstichtag mehr als 6 Monate vergangen sind (§ 7 Abs 2 Z 3 SpaltG), ist **nicht erforderlich**, da es sich um eine verhältnismäßige Spaltung handelt (§ 16a Abs°1 SpaltG).

3. Sonstige Unterlagen:

(Punkte: 6)

- Spaltungs- und Übernahmevertrag (Anm: Spaltungsplan bei Spaltung zur Neugründung)
- Niederschrift über die Haupt-/Generalversammlung
- Satzung bzw Gesellschaftsverträge (Entwürfe) der an der Umgründung beteiligten Gesellschaften
- Firmenbuchauszüge der an der Umgründung beteiligten Gesellschaften
- Nachweise (zB durch Befragungen, Einsichtnahme in Protokolle und Aktenvermerke, schriftliche Bestätigung etc), ob einem Mitglied des Vorstandes/der Geschäftsführung oder des Aufsichtsrats der beteiligten Gesellschaften ein besonderer Vorteil gewährt oder zugesagt wurde
- Bericht des Abschlussprüfers der *T1-GmbH* über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2019
- Gutachten oder ausreichende geeignete Unterlagen zum Nachweis des tatsächlichen Werts (Verkehrswert) des verbleibenden Nettoaktivvermögens der *T1-GmbH*
- Gutachten oder ausreichende geeignete Unterlagen zum Nachweis des tatsächlichen Werts (Verkehrswert) des abgespaltenen Vermögens auf die *T2-GmbH*
- *Zusätzlich mögliche Antwort:*
 - Spaltungsbericht des Vorstandes, wenn erstellt, da gem. (§ 16a Abs°1 SpaltG) bei verhältnismäßiger Spaltung nicht erforderlich
 - Spaltungsbericht des Aufsichtsrates, wenn erstellt, da gem. (§ 16a Abs°1 SpaltG) bei verhältnismäßiger Spaltung nicht erforderlich

4. Offenlegung:

(Punkte: 3)

Je ein Stück des Berichts der Gründungsprüfer über die Prüfung der Kapitalerhöhung ist dem Gericht und dem Vorstand einzureichen (§ 26 Abs 3 AktG iVm § 6a GmbHG).

Der Bericht über die Prüfung des verbleibenden Nettoaktivvermögens gemäß § 3 Abs 4 SpaltG („Restvermögensprüfung“) sind an die Geschäftsführung und den Aufsichtsrat der *T1-GmbH* als übertragende Gesellschaft zur Vorlage an das zuständige Gericht zu adressieren.

Ermitteln Sie das steuerliche Einkommen der *X-GmbH*, deren steuerlicher Gewinn aus dem Verkauf von Handelswaren ohne Berücksichtigung nachfolgender Sachverhalte vorläufig 59 000 € beträgt:

- a) Verlustvortrag aus Vorjahren 270 000 €
- b) In der unternehmensrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung wurde erstmals eine Rückstellung mit einer Restlaufzeit von 3 Jahren in Höhe von 373 385,24 € dotiert (unternehmensrechtlich erfolgte eine Abzinsung gem § 211 Abs 2 UGB mit 2 % und ist im vorläufigen Gewinn bereits gewinnmindernd enthalten).
- c) Es wurden Provisionen in Höhe von 4 000 € im Aufwand der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung bereits berücksichtigt, wobei der Empfänger der Zahlung trotz Ergänzungsersuchens der Finanzbehörde gegenüber letztlich ungenannt blieb.
- d) Zuschuss der Gesellschafter zur Eigenkapitalstärkung 220 000 €
- e) Verlust aus der (kapitalistischen) Kommanditbeteiligung an der B-KG iHv -25 000 €
(steuerliches Kapitalkonto bereits im Vorjahr negativ)
- f) Verkauf der Kommanditbeteiligung an der (gewerblich tätigen) C-KG um 7 000 €
(anteiliges negatives steuerliches Kapitalkonto iHv -28 000 €)
- g) Verlust aus atypisch stiller Beteiligung an der Leasing-GmbH -40 000 €
(Geschäftstätigkeit ausschließlich gewerbliche Vermietung)
- h) Ertrag aus Forschungsprämie (noch nicht gebucht) 22 000 €

Aufgabenstellung:

Ermitteln Sie das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen.

Beispiel 5: LÖSUNG**Einkommensermittlung und Mehr-Weniger-Rechnung****25 Punkte**

• Vorläufiger Gewinn aus dem Handelswarenverkauf	59 000 €
b) Abzinsungsdifferenz bei 3,5 % p.a. statt 2 % Strl Buchwert = $373\,385,24 \text{ €} \cdot 1,02^3 / 1,035^3$ = 357 385,24 € Differenz der Barwerte ist MWR (§ 9 Abs 5 EStG)	+16 000 €
c) Provision ohne Empfängernennung (§ 162 BAO)	+4 000 €
d) Gesellschafterzuschuss (steuerlich nicht einkommenserhöhend gem § 8 Abs 1 KStG)	–
e) Verlust B-KG (§ 23a EStG ist für juristische Personen nicht anwendbar)	-25 000 €
f) Beteiligungsverkauf C-KG (§ 24 Abs 2 EStG: Veräußerungsgewinn samt negativem Kapitalkonto)	+35 000 €
g) Verlust Leasing-GmbH (gem § 7 Abs 2 KStG ist § 2 Abs 2a EStG nur anzuwenden, wenn steuerliche Verlustzielung und nicht nur die gewerbliche Immobilienvermietung im Vordergrund steht)	-40 000 €
h) Forschungsprämie (nicht steuerbar gem § 108c Abs 1 EStG)	–
<hr/>	
• Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs 3 KStG)	49 000 €
• Sonderausgaben: Verlustabzug gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG (100 % von 35 000 €)	-35 000 €
Verlustabzug gem § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG (75 % von 14 000 €)	-10 500 €
<hr/>	
• Einkommen	3 500 €

Fall 1:**(10 Punkte)**

Ein Möbelhersteller (T) in Tirol bezieht Waren für die Produktion von seinem Lieferanten (CH) in der Schweiz.

Dabei wurde eine Lieferung der Ware A mit einem Entgelt von 100 000 € unverzollt/unversteuert vereinbart.

Für eine andere Lieferung der Ware B von seinem Lieferanten in der Schweiz mit einem Entgelt von 130 000 € wird die Lieferklausel „verzollt und versteuert“ vereinbart.

Beurteilen Sie diese Lieferungen aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht (Lieferort, EUSt und wer hat die Berechtigung zum Vorsteuerabzug).

Fall 2:**(10 Punkte)**

Ein Unternehmer erwirbt ein Gebäude, welches insgesamt aus 3 Stockwerken besteht. Diese werden gesondert ab 1. Januar 2019 an folgende Personen vermietet:

- a) Erdgeschoß: Rechtsanwalt
- b) 1. Stock: Kreditinstitut
- c) 2. Stock: privater Wohnungsmieter

Beurteilen Sie die steuerlichen Folgen der Vermietung (Umsatzsteuerbefreiungen und Umsatzsteuersatz, Berechtigung des Vermieters zum Vorsteuerabzug)!

Beispiel 6: LÖSUNG**Umsatzsteuer****20 Punkte****Fall 1:****(Punkte: 10 Punkte)**

Lieferung der Ware A:

1. unverzollt/unversteuert = Ware wird von T zum freien Verkehr angemeldet und T entrichtet EUSt
2. Ort der Lieferung: § 3 Abs 8 UStG Beginn der Beförderung = Schweiz
3. EUSt Abzug durch T

Lieferung der Ware B:

1. verzollt und versteuert = Ware wird von CH zum freien Verkehr angemeldet und die EUSt entrichtet
2. Leistungsort: § 3 Abs 9 UStG in Österreich
3. EUSt Abzug durch CH, da für CH eingeführt
4. Veranlagungspflicht für CH in Österreich (FA Graz Stadt)

Fall 2:**(Punkte: 10)**

Geschosse sind baulich abgeschlossene, selbständige Grundstücksteile, daher Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs 2 UStG ist pro Geschoss zu prüfen:

- a) Rechtsanwalt: Option nach § 6 Abs 2 UStG (20 % Umsatzsteuersatz) oder steuerfrei nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG; Vermieter hat für dieses Geschoß einen Vorsteuerabzug nur dann, wenn er zur Umsatzsteuer nach § 6 Abs 2 UStG optiert hat.
- b) Kreditinstitut: Option nach § 6 Abs 2 UStG nicht möglich, da Bank unecht steuerfreie Umsätze hat, somit muss die Vermietung steuerfrei nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG erfolgen und es besteht insoweit für den Vermieter kein Vorsteuerabzug.
- c) Wohnzwecke zwingend 10 %; Vermieter hat für dieses Geschoß einen Vorsteuerabzug

Der folgende Konzern besteht aus drei inländischen Kapitalgesellschaften *M*, *T1* und *T2*. *M* ist an *T1* seit 2011 (= jeweils Gründungsjahr von *M*, *T1* und *T2*) zu 100 % beteiligt und *T1* an *T2* ebenfalls zu 100 %.

Die folgende Tabelle weist in der ersten Spalte die Verlustvorträge (VV) per 1.1.2018 („Vorgruppenverluste“) und in den weiteren vier Spalten die Ergebnisse (Gewinne bzw Verluste) der drei Konzerngesellschaften aus.

Beträge sind in T€	VV per 1.1.2018	Ergebnis 2018	Ergebnis 2019	Ergebnis 2020	Ergebnis 2021
<i>M</i>	-80	100	110	120	150
<i>T1</i>	-0	30	40	-50	100
<i>T2</i>	-70	-50	70	100	50
Summe	-150	80	220	170	300

Die Rechtslage von 2018 bis 2021 entspricht jeweils der Rechtslage der Veranlagung 2019.

Aufgabenstellung:

1. Berechnen Sie die Gesamtsteuerbelastung des Konzerns, wenn keine Gruppenbesteuerung beantragt wurde. Unter Gesamtsteuerbelastung des Konzerns ist hier stets die nominelle Summe der Körperschaftsteuer sämtlicher in- und ausländischer Konzerngesellschaften zu verstehen. *(12 Punkte)*
2. Berechnen Sie die Gesamtsteuerbelastung dieses Konzerns für den Fall der Gruppenbesteuerung (gemäß § 9 KStG) seit 2018 mit *M* als Gruppenträger und *T1* und *T2* als Gruppenmitglieder. *(10 Punkte)*
3. Wie hoch ist die Gesamtsteuerbelastung in Aufgabe 2 (Gruppenbesteuerung), wenn *T2* eine ausländische (anstatt einer österreichischen) Kapitalgesellschaft (mit Sitz und Ansässigkeit in der EU) wäre? Hierbei ist im Ausland von einem uneingeschränkten Verlustvortrag und einer uneingeschränkten Verlustverrechnung im Fall späterer Gewinne von *T2* auszugehen, wobei Unterschiede zwischen ausländischen und inländischen Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften zu vernachlässigen sind. *(12 Punkte)*

Hinweise:

- Eine allfällige Mindestkörperschaftsteuerbelastung ist zu vernachlässigen.
- Die ausländische Körperschaftsteuer beträgt ebenfalls 25 %.

Beispiel 7: LÖSUNG**Gruppenbesteuerung****34 Punkte**

1. Gesamtsteuerbelastung des Konzerns, wenn keine Gruppenbesteuerung beantragt wurde: (Punkte: 12)

	stpfl.		stpfl.	
	Verwertung	Einkommen	Verwertung	Einkommen
	VV 2018	2018	VV 2019	2019
<i>M</i>	75	25	5	105
<i>T1</i>	0	30	0	40
<i>T2</i>	0	0	52,5	17,5
Summe		55		162,5

	Verwertung	Ergebnis	Verwertung	Ergebnis
	VV 2020	2020	VV 2021	2021
<i>M</i>		120		150
<i>T1</i>		0	50	50
<i>T2</i>	0	0		
Summe	67,5	32,5		50
		152,5		250

	VV per	KSt	KSt	KSt	KSt
	01.01.18	2018	2019	2020	2021
<i>M</i>	-80	6,25	26,25	30	37,5
<i>T1</i>	0	7,5	10	0	12,5
<i>T2</i>	-70	0	4,375	8,125	12,5
Summe	-150	13,75	40,625	38,125	62,5

2. Gesamtsteuerbelastung dieses Konzerns für den Fall der Gruppenbesteuerung (gemäß § 9 KStG): (Punkte: 10)

	VV per	Ergebnis	Ergebnis	Ergebnis	Ergebnis
	01.01.18	2018	2019	2020	2021
<i>M</i>	-80	100	110	120	150
<i>T1</i>	0	30	40	-50	100
<i>T2</i>	-70	-50	70	100	50
Summe	-150	80	220	170	300
Vorgruppenverlust <i>T2</i>		0	-70	0	0
Gruppenergebnis		80	150	170	300
VV bei <i>M</i>		-60	-20	0	0
Einkommen <i>M</i>		20	130	170	300
KSt der Gruppe		5	32,5	42,5	75

3. Gesamtsteuerbelastung in Aufgabe 2 (Gruppenbesteuerung), wenn T2 eine ausländische (anstatt einer österreichischen) Kapitalgesellschaft (mit Sitz und Ansässigkeit in der EU) wäre: (Punkte: 12)

	VV per	Ergebnis	Ergebnis	Ergebnis	Ergebnis
	01.01.18	2018	2019	2020	2021
M	-80	100	110	120	150
T1	0	30	40	-50	100
T2	-70	-50	70	100	50
Summe	-150	80	220	170	300
Ergebnis M + T1 (vor					
Verwertung VV)		130	150	70	250
Anrechenbares Ergebnis					
T2 (100 %)		-50	0	50	0
Gruppenergebnis		80	150	120	250
VV bei M		-60	-20	0	0
Einkommen M		20	130	120	250
KSt der Gruppe		5	32,5	30	62,5
ausl KSt T2		0	0	12,5	12,5
Summe		5	32,5	42,5	75