

Klausurarbeit

Abschlussprüfung gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017

20. Juli 2020

Teil II

180 Punkte

Angabe und Lösung

Sie sind Konzernabschlussprüfer des X-Konzerns, dessen Tochterunternehmen Y-GmbH aufgrund seiner wirtschaftlichen Bedeutung wesentlich für den Konzern ist (bedeutsames Tochterunternehmen). Für das Berichtspaket der Y-GmbH fungiert ein anderer Abschlussprüfer als Teilbereichsprüfer.

Schon vor der Vorprüfung hat der Teilbereichsprüfer ein Memo über seine Prüfungsplanung übermittelt.

Nach Bilanzstichtag (31.12.2019) sieht der Zeitplan des X-Konzerns Folgendes vor:

- 5.1.2020: Finalisierung Saldenabstimmung aller Konzernunternehmen
- 31.1.2020: Übergabe der Berichtspakete an den lokalen Abschlussprüfer
- 7.2.2020: Übermittlung der geprüften Berichtspakete an die Konsolidierungsstelle
- 12.2.2020: Fertigstellung Konsolidierungsbuchungen
- 14.2.2020: Beschluss Konzernbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung durch Konzernvorstand
- 21.2.2020: Rohentwurf Konzernabschluss, Schlussbesprechung mit Konzernabschlussprüfer
- 24.2.2020: Veröffentlichung Ergebnis und wesentlicher Kennzahlen
- 9.3.2020: Fertigstellung Druckversion des Konzernabschlusses, Versand an Aufsichtsrat
- 24.3.2020: Prüfungsausschusssitzung mit Konzernabschlussprüfer zum Bericht über die Konzernabschlussprüfung sowie Aufsichtsratssitzung zur Befassung mit dem Konzernabschluss

Aufgabenstellung:

1. Welche Mindestinhalte bestehen bei dem übermittelten Memo des Teilbereichsprüfers an den Konzernabschlussprüfer über die Prüfungsplanung, damit der Konzernprüfer ausreichend in die Risikobeurteilung eingebunden wird? (6 Punkte)
2. Welche Berichterstattungen zu welchen Zeitpunkten müssen Sie als Konzernabschlussprüfer vom Teilbereichsprüfer verlangen, welche Inhalte muss diese Berichterstattung zumindest enthalten? (20 Punkte)
3. Was ist in der Kommunikation mit dem Teilbereichsprüfer über die schriftliche Berichterstattung hinaus für ein bedeutsames Tochterunternehmen zumindest erforderlich? (4 Punkte)

Beispiel 1: LÖSUNG

Konzernabschlussprüfung

30 Punkte

1)

Mindestinhalt (ISA 600.30)

- Feststellungen über bedeutsame Mängel des internen Kontrollsystems
- Signifikante Risiken einschließlich dem Risiko von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von beabsichtigten und unbeabsichtigten Fehlern
- Besondere erforderliche Prüfungshandlungen als Reaktion auf die signifikanten Risiken

(je 2 Punkte)

2)

Zum 7.2.2020 muss der Teilbereichsprüfer seine Prüfung abgeschlossen haben. Zu diesem Zeitpunkt muss der Konzernabschlussprüfer einen Bericht über die Ergebnisse der Prüfung erhalten

(2 Punkte)

Mindestinhalt:

1. Feststellung, dass relevante berufliche Anforderungen und Anforderungen des Konzernabschlussprüfers eingehalten wurden.
2. Bestätigte Fassung des Berichtspakets
3. Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen oder Prüfungsurteil unter Bezug auf die angewandten Prüfungsstandards und -richtlinien
4. Aufstellung der festgestellten nicht korrigierten falschen Darstellungen
5. andere Feststellungen des Teilbereichsprüfers (Anzeichen für mögliche Einseitigkeit des Managements, Festgestellte bedeutsame Mängel im IKS, andere bedeutsame Sachverhalte bzw Sachverhalte die der Teilbereichsprüfer mitteilen möchte)

(je 3 Punkte)

Bis einschließlich 21.2.2020 muss der Konzernabschlussprüfer selbst Ereignisse nach Bilanzstichtag prüfen, dazu benötigt er bei bedeutsamen Teilbereichen eine Bestätigung des Teilbereichsprüfers über vorhandene Ereignisse bzw das Nicht-Vorhandensein von Ereignissen zum 21.2.2020

(3 Punkte)

3) Zumindest die Risikobeurteilung des bedeutsamen Tochterunternehmens muss mit dem Teilbereichsprüfer besprochen werden (persönliches Treffen, Telefon- oder Videokonferenz (IAS 600.30)

(4 Punkte)

Die *Spielzeugproduktions-GmbH* hat im IFRS Jahresabschluss zum 31.12.2019 Entwicklungskosten als immateriellen Vermögensgegenstand gem. IAS 38 in Höhe von € 1.534.000 aktiviert. Es handelt sich dabei um die Entwicklung eines neuartigen sehr hochwertigen Spielzeuges für Kleinkinder. Die Geschäftsführung hat dazu folgende Informationen hinsichtlich der Ermittlung des Postens zu Verfügung gestellt (Angaben in €):

Materialeinzelkosten	500.000
Fertigungseinzelkosten	350.000
Materialgemeinkosten	220.000
Fertigungsgemeinkosten	135.000
Kosten für Pflichtenheft	100.000
Kosten für Registrierung	50.000
Kosten für die allgemeine Verwaltung	75.000
Personalkosten des Vorjahres*)	<u>104.000</u>
	1.534.000

*) Aktivierung erfolgte in diesem Geschäftsjahr gegen Gewinnrücklagen

Die Kosten konnten aus der Kostenrechnung und der Buchhaltung einwandfrei abgeleitet werden. Die Voraussetzungen zur Aktivierung der Entwicklungskosten sind seit Beginn dieses Geschäftsjahres gegeben.

Sie prüfen den IFRS Abschluss dieser Gesellschaft. Sie haben die Wesentlichkeit mit € 500.000, die Toleranzwesentlichkeit mit € 350.000 und die Nichtaufgriffsgrenze mit € 25.000 festgesetzt.

Aufgabenstellung:

1. Prüfen Sie die Richtigkeit des angesetzten Buchwertes, falls Sie zu einem unterschiedlichen Ergebnis kommen, zeigen Sie die Differenzen auf und begründen Sie Ihre Antwort.

(8 Punkte)

2. Sollten Sie zu einem abweichenden Ergebnis kommen, welche Schritte müssen Sie gemäß ISA 450 beachten? Erstellen Sie gegebenenfalls die ‚unrecorded misstatement‘ (unberichtigte Fehldarstellungen) für die Beilage zur Vollständigkeitserklärung (‚Zusammenstellung der unberichtigten Fehldarstellungen‘).

(7 Punkte)

Beispiel 2: LÖSUNG**Prüfung Entwicklungskosten****15 Punkte**

1.

Gem. IAS 38.66 sind die Kosten, die direkt der Entwicklung zurechenbar sind, als Herstellungskosten ansetzbar. Als Beispiele dafür werden Materialien, Personalkosten, Registrierungsgebühren und die Amortisation der Patente und Lizenzen angeführt. Die Aktivierung von Kosten ist erstmals ab dem Vorliegen der Voraussetzung der Kriterien gem. IAS 38.21+22+57 erlaubt. Eine Nachaktivierung ist gem. IAS 38.71 nicht erlaubt.

(4 Punkte)

Daher sind folgende Kosten nicht aktivierungsfähig:

Kosten für die allgemeine Verwaltung	75.000
Personalkosten des Vorjahres	<u>104.000</u>
	179.000

(4 Punkte)

2.

Im ersten Schritt ist das Management aufzufordern, den Fehler zu korrigieren.

Falls das Management sich weigert, dies vorzunehmen, muss der Abschlussprüfer die Auswirkungen des Fehlers in Bezug auf Wesentlichkeit sowie Nichtaufgriffsgrenze für sich alleine betrachtet sowie gemeinsam mit möglichen anderen Fehlern beurteilen.

Da der Fehler über der Nichtaufgriffsgrenze liegt, ist dieser in die Zusammenstellung der unberichtigten Fehldarstellungen aufzunehmen. Diese ist der Vollständigkeitserklärung als Beilage beizufügen.

	Zusammenstellung der unberichtigten Fehler							
	Bilanz		Eigenkapital		Erfolgsrechnung		Steuerauswirkung	
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Bmgl	Steuer
falsche Aktivierung der Entwicklungskosten		179.000	104.000		75.000		-75.000	18.750

(7 Punkte)

Sie prüfen ein Unternehmen, das große, kundenspezifische Industriemaschinen herstellt. Zum Bilanzstichtag sind in den Vorräten 17 halbfertige Maschinen enthalten.

Da jeder einzelne Auftrag hart umkämpft ist, sind die Gewinnmargen sehr unterschiedlich, bei manchen Aufträgen wird laut Plankalkulation zwar ein positiver Deckungsbeitrag, aber keine Vollkostendeckung erzielt.

Für die Prüfung des UGB-Abschlusses wurden bei den Vorräten folgende Prüfziele konkretisiert:

- 1) Vorhandensein: Bestehen die 17 Anlagen: **nicht wesentlich**
- 2) Rechte & Pflichten: Liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Unternehmen? **Nicht wesentlich**, da sich alle halbfertigen Anlagen am Firmengelände befinden; keine Anzeichen für Eigentum bei Abnehmer
- 3) Vollständigkeit: Bestehen weitere Anlagen: **nicht wesentlich**, da geringes inhärentes Risiko
- 4) Richtigkeit, Bewertung und Zuordnung:
 - a) Überprüfung der Herstellungskosten: **wesentlich**
 - b) Überprüfung des retrograden Vergleichswertes: **wesentlich** für alle Anlagen mit geringer Gewinnmarge
- 5) Kontenzuordnung: **unbedeutend**
- 6) Darstellung: **unbedeutend**

Zusätzlich zur Prüfung des UGB-Abschlusses haben Sie auch den Auftrag zur Prüfung der Handelsbilanz II, die nach IFRS erstellt wird.

Aufgabenstellung:

1. Wie wird der beschriebene Sachverhalt im IFRS-Abschluss abgebildet und welcher IFRS- Standard kommt dabei zu Anwendung? Führen Sie die Voraussetzungen für diese Bilanzierungsmethode an und erläutern Sie diese.

(7 Punkte)

2. Welche zusätzlichen Risiken bzw Prüfungsschwerpunkte haben Sie als Prüfer des IFRS-Abschlusses im Zusammenhang mit diesem Sachverhalt zu berücksichtigen.

(18 Punkte)

Beispiel 3: LÖSUNG**Prüfung von IFRS Abschlüssen****25 Punkte**

1)

Gemäß IFRS 15 sind die Umsatzerlöse aus der Auftragsfertigung unter bestimmten Umständen im Zeitablauf zu realisieren *(2 Punkte)*

Soweit eine Umsatzrealisierung im Zeitablauf erfolgt, werden statt Vorräten Forderungen ausgewiesen und statt einer Bestandsveränderung Umsatzerlöse. *(2 Punkte)*

Voraussetzungen:

- entweder die Kontrolle über das Halbfabrikat ist auf den Kunden übergegangen oder *(1 Punkt)*
- es besteht keine alternative Verwendungsmöglichkeit für das Unternehmen und der Kunde hat auch bei vorzeitiger Beendigung des Auftrags die Verpflichtung die bisherigen Leistungen zu bezahlen *(2 Punkte)*

2) Für jede der 17 Aufträge sind folgende Aspekte der Richtigkeit, Bewertung & Zuordnung zu berücksichtigen

1. Prüfung der Voraussetzungen für die Umsatzerfassung im Zeitablauf
2. Prüfung der Messung des Fertigstellungsgrades (Bewertung des Vertragsvermögenswertes)
3. Prüfung des erwarteten Erlöses bzw des erwarteten Gewinns
4. Prüfung von drohenden Verlusten, die bei der Bewertung des Vertragsvermögenswertes zu berücksichtigen sind
5. Prüfung, ob der Vertrag andere Leistungsverpflichtungen enthält, die nach IFRS 15 als gesonderte Leistungsverpflichtung zu behandeln sind
6. Prüfung, ob Vorräte, Vertragsvermögenswerte und Lieferforderungen im Abschluss richtig gegliedert/voneinander abgegrenzt sind.

(je 3 Punkte)

Die XYZ-GmbH, die bisher nicht prüfungspflichtig war, soll rückwirkend zum 01.01.2020 in eine AG umgewandelt werden. Sie hat keinen Aufsichtsrat, das Stammkapital der GmbH beträgt € 50 000,00, es soll im Zuge der Umwandlung auf € 100 000,00 erhöht werden (durch Einzahlung), es ist zu 100 % im Besitz eines Gesellschafters. Insgesamt ist das Eigenkapital positiv. Nebenverpflichtungen und Sondervorteile des Gesellschafters bestehen nicht.

Aufgabenstellung:

1. Beschreiben Sie die Bestellung und die Verantwortlichkeit des Gründungsprüfers. Gehen Sie auch auf Qualitätssicherungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem Einsatz von Mitarbeitern bei Gründungsprüfungen ein. *(12 Punkte)*

2. Ergibt sich die Notwendigkeit einer Gründungsprüfung, worauf hat sich die Gründungsprüfung gegebenenfalls zu erstrecken? *(9 Punkte)*

3. Geben Sie die Aufgaben der Gründungsprüfung an und stellen Sie die wesentlichen Prüfungsschwerpunkte/ Prüfungsschritte dar. *(9 Punkte)*

Begründen Sie Ihre Lösungen unter Angabe der gesetzlichen Grundlagen.

Beispiel 4: LÖSUNG

Umwandlungsprüfung

30 Punkte

1. Bestellung, Verantwortlichkeit und Entlohnung 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). *(Punkte: 3)*

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. *(Punkte: 6)*

Qualitätssicherungsmaßnahmen: zB Auswahl der Mitarbeiter, theoretische und praktische Schulung, Verschwiegenheitsbelehrung, organisatorische Maßnahmen zur Datensicherheit, ... *(Punkte: 3)*

(Gesamtpunkte: 12)

2. 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. *(Punkte: 3)*

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 Prüfung des Jahresabschlusses: eigene Prüfung der Umwandlungsbilanz, die sich auf alle Posten im Sinne einer Erstprüfung zu erstrecken hat (Anlagevermögen, Vorräte, Rückstellungen, Bewertung Forderungen und Verbindlichkeiten, ...) und Einholung entsprechender Nachweise (zB Bankbriefe).

(Punkte: 6)

(Gesamtpunkte: 9)

3. Aufgaben der Gründungsprüfung:

- Neben diesen in § 247 AktG genannten Aufgaben sind der Hergang der Umwandlung (§ 25 AktG) und die in § 26 AktG angeführten besonderen Prüfungsgegenstände/Prüfungsschritte: Umwandlungsbeschluss, Satzung, Organbestellungen; Abschlussprüferbestellung; Angaben der Gesellschafter über die Übernahme der Aktien, über die Einlagen auf das Grundkapital; Kapitalerhöhung: Einzahlung des Kapitals; Darstellung der Kapitalerhöhung in der Umwandlungsbilanz; Sondervorteile oder Gründungsaufwendungen; Notwendigkeit von Angaben über Sacheinlagen und Sachübernahmen.

(Punkte: 3)

- Prüfung des Berichts nach § 24 AktG mit den in § 247 Abs 2 AktG angeführten Besonderheiten (Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft). *(Punkte: 3)*
- Weiters kann der Vorgang der Umwandlung an sich als Sacheinlage im weitesten Sinne angesehen werden. Vor diesem Hintergrund ist das Verbot der Unter-Pari-Emission zu prüfen. Zweifel darüber könnten insbesondere dann bestehen, wenn die Umwandlungsbilanz der Gesellschaft einen Bilanzverlust aufweist, wenn dem nicht mindestens in gleicher Höhe offene Rücklagen gegenüberstehen.

(Punkte: 3)

(Gesamtpunkte: 9)

Die X-GmbH spaltet rückwirkend zum 1.1.2019 einen inländischen Teilbetrieb gem den Bestimmungen des SpaltG und des Art VI UmgrStG auf die Y-GmbH ab.

- > Aufstellung Spaltungs- und Übernahmungsvertrag am 1.6.2019;
- > Beschlussfassung durch Gesellschafter am 29.7.2019;
- > Anmeldung Firmenbuch 31.7.2019;
- > Eintragung Firmenbuch 30.8.2019.

Das buchmäßige Übertragungskapital beträgt unternehmensrechtlich und steuerrechtlich 1 000.

Folgende zusätzliche Informationen sind zu berücksichtigen:

Vermögensgegenstand	Stille Reserve
Grund und Boden	200
90 %-Anteil an A-AG	300
Fertige Erzeugnisse	40

Der Unternehmenswert des abgespaltenen Teilbetriebs beträgt 2 000. Unternehmensrechtlich erfolgt die Abspaltung ohne Gewährung neuer Anteile durch die Y-GmbH, das erhaltene Vermögen wird bei der Y-GmbH entsprechend § 202 Abs 1 UGB bewertet, steuerlich sind die Anwendungsvoraussetzungen des Art VI UmgrStG erfüllt. Der Anteil an der A-AG soll langfristig gehalten werden.

Aufgabenstellung:

1. Diskutieren Sie die Rechtsfolgen dieser Spaltung aus **unternehmens- und steuerrechtlicher Sicht für 2019** (Jahresabschlussstichtag jeweils 31.12.2019) **aus Sicht**
 - o **der X-GmbH und** (4 Punkte)
 - o **der Y-GmbH** (14 Punkte)

und gehen Sie dabei insbesondere auf **Ansatz und Bewertung des übertragenen Teilbetriebs, Mehr-Weniger-Rechnung und latente Steuern** ein.

2. Berechnen Sie den Firmenwert und die latente Steuer im Abschluss der *Y-GmbH* zum 31.12.2019 und ermitteln Sie die Mehr-Weniger-Rechnung für das Jahr 2019. Für den Firmenwert ist von einer unternehmensrechtlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren auszugehen. Der Grund und Boden wird langfristig genutzt, die Fertigerzeugnisse befinden sich am 31.12.2019 noch im Bestand der *Y-GmbH*. (12 Punkte)

Beispiel 5: LÖSUNG**Umgründungen****30 Punkte*****Y-GmbH*****(Punkte: 26)**

Steuerrechtlich wird ein Teilbetrieb iSd § 32 Abs 2 UmgrStG übertragen, sodass aufgrund der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des Art VI UmgrStG (§ 32 UmgrStG) – aufgrund der Eintragung der Spaltung im Firmenbuch ist § 32 Abs 1 Z 1 UmgrStG erfüllt - die Umgründung zwingend zu Buchwerten erfolgt. (Teilpunkte: 2)

Unternehmensrechtlich erfolgt Ansatz und Bewertung entsprechend der Angabe auf Basis des § 202 Abs 1 UGB, somit mit dem beizulegenden Wert. Daher sind die angeführten stillen Reserven bei den betreffenden Vermögensgegenständen zu aktivieren und erhöhen entsprechend die aus der Umgründung resultierende ungebundene Kapitalrücklage. Zusätzlich ist gem § 202 Abs 1 UGB verpflichtend der Firmenwert zu aktivieren. (Teilpunkte: 3)

Da unternehmensrechtlich die beizulegenden Werte und steuerrechtlich die Buchwerte angesetzt werden, entsteht anlässlich des Erstansatzes der Vermögensgegenstände und Schulden eine Differenz, hinsichtlich der das Erfordernis des Ansatzes latenter Steuern nach § 198 Abs 9 und 10 UGB zu prüfen ist. Grundsätzlich besteht für Differenzen aus dem Erstansatz von Vermögensgegenständen etc gem § 198 Abs 10 Satz 3 Z 2 UGB eine Befreiung hinsichtlich des Ansatzes latenter Steuern, diese gilt aber nach lit a nicht für Umgründungen. Da die Abspaltung eines Teilbetriebes eine Umgründung iSd § 202 UGB darstellt (vgl AFRAC 30 Rz 67), ist hinsichtlich der Unterschiedsbeträge von Vermögensgegenständen eine latente Steuer zu bilden. (Teilpunkte: 4)

Ausgenommen von dieser Verpflichtung zur Bilanzierung latenter Steuern sind Anteile an Tochterunternehmen entsprechend den Voraussetzungen des § 198 Abs 10 Satz 3 Z 3 UGB. Da der 90 %-ige Anteil an der A-AG grundsätzlich von der *Y-GmbH* derart beherrscht wird, dass die *Y-GmbH* in der Lage ist, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern, ist – da der Anteil langfristig gehalten werden soll – mangels Wahrscheinlichkeit der Auflösung der temporären Differenz in absehbarer Zeit, eine latente Steuer für den Anteil an der A-AG nicht zu bilanzieren. (Teilpunkte: 3)

Bezüglich des Erstansatzes des Firmenwerts besteht eine Befreiung gem § 198 Abs 10 Satz 3 Z 1 UGB. (Teilpunkte: 2)

Insgesamt ergibt sich damit eine latente Steuer von 60:

Vermögensgegenstand	Stille Reserve	Latente Steuer (25 % KSt)
Grund und Boden	200	50
Fertige Erzeugnisse	40	10

(Teilpunkte: 3)

Da es sich beim Grund und Boden um nicht abnutzbares Anlagevermögen handelt und auch die Fertigen Erzeugnisse noch auf Lager liegen, kommt es insoweit zum 31.12.2019 zu keiner Veränderung der passiven latenten Steuer.

(Teilpunkte: 2)

Der zu bilanzierende Firmenwert beträgt im Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums 520 und errechnet sich wie folgt:

Buchmäßiges Eigenkapital	1 000
Stille Reserven	540
Latente Steuer	-60
	1 480
Unternehmenswert	2 000
Reinvermögen beizulegender Wert	-1 480
Firmenwert	520

Zum 31.12.2019 ist der Firmenwert planmäßig abzuschreiben, wendet man dabei die Halbjahresabschreibung an, ergibt sich eine planmäßige Abschreibung von 26. Da steuerlich aufgrund der Buchwertumgründung der Firmenwert null ist, führt dies zu einer MWR von -26.

(Teilpunkte: 7)

X-GmbH

(Punkte: 4)

Bei der X-GmbH entsteht gem § 33 Abs 7 UmgrStG ein steuerneutraler Buchverlust von -1 000. Unternehmensrechtlich ist dieser Buchverlust in einem Sonderposten „Reinvermögensminderung durch Abspaltung“ nach dem Jahresüberschuss auszuweisen (vgl KFS/RL 25 Rz 45).

Frau *Müller* ist seit 1. Februar 2000 in der *S-GmbH* tätig. Ihr derzeitiges Gehalt beträgt monatlich 2 600 € (14 Mal jährlich). Zusätzlich kann sie den Firmen-PKW auch für private Zwecke nutzen. Die Anschaffungskosten des PKW betragen 30 000 €. Sie nutzt den PKW durchschnittlich 800 km/Monat für private Zwecke. Für den PKW ist kein CO₂-Emissionswert bekannt, somit kann von einem nicht-schadstoffarmen Fahrzeug ausgegangen werden. Die Lohnnebenkosten betragen in sämtlichen Jahren 30,5 %.

Aufgabenstellung:

1. Ermitteln Sie für Frau *Müller*

- a) die **Höhe der Jubiläumsgeldrückstellung für den 31.12.2019**, wenn Frau *Müller* nach 25 Dienstjahren Anspruch auf ein Jubiläumsgeld von 2 Monatsgehältern einschließlich Sachbezugswert hat, welches bei ungekündigtem Dienstverhältnis bis zu einem Monat im Voraus ausbezahlt wird. Der Kalkulationszinssatz beträgt unternehmensrechtlich 2 %. Die Fluktuation beträgt 0,8% pro Jahr, für Frau *Müller* beträgt der Fluktuationsabschlag zum 31.12.2019 daher 10%. Die Jubiläumsgeldrückstellung für Frau *Müller* betrug im Jahr 2018 €5 500. (8 Punkte)
- b) Ermitteln Sie auch die **steuerliche MWR**, wenn die steuerliche Jubiläumsgeldrückstellung für 2018 4 400 € betragen hat und der unternehmensrechtliche Fluktuationsabschlag steuerlich anerkannt wird. (5 Punkte)

2. Ermitteln Sie für Frau *Müller*

- a) die **Höhe der Urlaubsrückstellung für den 31.12.2019**, wenn sie im Jahr 2019 von ihren 25 Urlaubstagen (Frau *Müller* hat eine 5-Tage-Woche) nur 20 Urlaubstage verbraucht hat und kein Vortrag aus dem Vorjahr besteht. Unternehmensrechtlich wird mit durchschnittlich 212 Arbeitstagen pro Jahr kalkuliert. Das Urlaubsjahr entspricht dem Arbeitsjahr. Aus dem Vorjahr besteht keine Urlaubsrückstellung für Frau *Müller*. (8 Punkte)
- b) Ermitteln Sie weiters die **steuerliche MWR** für diese Urlaubsrückstellung. (5 Punkte)

Anmerkungen:

Bitte runden Sie auf 2 Dezimalstellen!

Die Rentenendwerte können folgender Tabelle entnommen werden:

Jahre:	5	10	15	20	25
Zinssatz:					
1 %	5,10100501	10,4622125	16,0968955	22,0190040	28,2431995
2 %	5,20404016	10,9497210	17,2934169	24,2973698	32,0302997
3 %	5,30913581	11,4638793	18,5989139	26,8703745	36,4592643
4 %	5,41632256	12,0061071	20,0235876	29,7780786	41,6459083
5 %	5,52563125	12,5778925	21,5785636	33,0659541	47,7270988
6 %	5,63709296	13,1807949	23,2759699	36,7855912	54,8645120
7 %	5,75073901	13,8164480	25,129022	40,9954923	63,2490377
8 %	5,86660096	14,4865625	27,1521139	45,7619643	73,1059400
9 %	5,98471061	15,1929297	29,3609162	51,1601196	84,7008962

Beispiel 6: LÖSUNG**Bilanzsteuerrecht****26 Punkte**1. Aufgabe: **Jubiläumsgeldrückstellung**

- a)
- Höhe**
- der Jubiläumsgeldrückstellung am 31.12.2019 (Punkte: 8)

Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellung als langfristige Rückstellung
finanzmathematisch entsprechend AFRAC 27 unter Berücksichtigung eines
Fluktuationsabschlags von 10 %.

Monatlicher Anspruch:

Gehalt	2 600
Sachbezug (30 000 x 2 %)	600
	<hr/>
	3 200

Bemessungsgrundlage Jubiläumsgeldrückstellung:

Gehalt	6 400
Lohnnebenkosten 30,5 %	1 952
	<hr/>
	8 352

(Teilpunkte: 5)

Kalkulationszinssatz 2 %
Rentenendwert für 20 Jahre von insgesamt 25 Jahren

Jubiläumsgeldrückstellung vor Fluktuationsabschlag	6 335,61
abzgl 10 % Fluktuationsabschlag	633,56
	<hr/>
Jubiläumsgeldrückstellung 2019	5 702,05

Aufwand 2019: 202,05

(Teilpunkte: 3)

- b)
- Steuerliche MWR**
- für die Jubiläumsgeldrückstellung am 31.12.2019 (Punkte: 5)

Steuerliche MWR:

Bemessungsgrundlage Jubiläumsgeldrückstellung:

Gehalt	6 400
zzgl Lohnnebenkosten 30,5 %	1 952
	<hr/>
	8 352

Kalkulationszinssatz § 14 Abs 12 EStG 6 %
Rentenendwert für 20 Jahre von insgesamt 25 Jahren

Jubiläumsgeldrückstellung vor Gegenwartswertverfahrensabschlag und Fluktuationsabschlag	5 599,85
abzgl 10 % Gegenwartswertverfahrensabschlag	559,99
	<hr/>
	5 039,87
abzgl 10 % Fluktuationsabschlag	503,99
	<hr/>
	4 535,92

Unternehmensrechtlicher Aufwand 2019	202,05
Steuerlicher Aufwand 2019	135,88
	<hr/>
MWR	+ 66,17

2. Aufgabe: **Urlaubsrückstellung**

a) **Höhe** der Urlaubsrückstellung am 31.12.2019 (Punkte: 8)

Monatlicher Anspruch:	
Gehalt inkl anteiliger 13/14	3 033,33
zzgl Sachbezug (30 000 x 2 %)	600
	<hr/> 3 633,33

Jahresgehalt: 43 600

(Teilpunkte: 4)

Tagesgehalt (212 Tage)	205,66
zzgl Lohnnebenkosten 30,5 %	62,73
	<hr/> 268,39

(Teilpunkte: 2)

Erforderliche Urlaubsrückstellung:	
Sollurlaub für 11 Monate 2019: $25/12 \cdot 11 =$	23 Tage
abzgl Ist-Urlaub	20 Tage
	<hr/> 3 Tage

(Teilpunkte: 2)

b) **Steuerliche MWR** für die Urlaubsrückstellung am 31.12.2019 (Punkte: 5)

Steuerliches Tagesgehalt (260 Tage mangels Kürzung um Nichtbeschäftigungstage)	167,69
zzgl. Lohnnebenkosten 30,5 %	51,15
	<hr/> 218,84

(Teilpunkte: 3)

Unternehmensrechtlicher Aufwand	805,16
Steuerlicher Aufwand	656,52
	<hr/>
MWR	+ 148,64

(Teilpunkte: 2)

Fall 1:

Die (österreichische) Baustoff-GmbH überführt im Jänner 2019 einen gebrauchten Kran von ihrem Betrieb in Wien in ihre Betriebsstätte nach Budapest. Der Buchwert des Krans zum Zeitpunkt der Überführung beträgt 50 000 €, der fremdübliche Verrechnungspreis 70 000 €.

Erläutern Sie die steuerlichen Auswirkungen, wenn der Kran im Jahre 2020 an eine ungarische Kapitalgesellschaft um 80 000 € veräußert wird.

Anmerkung: die Rechtslage für die Veranlagung 2020 entspricht der Rechtslage für die Veranlagung 2019.

(8 Punkte)

Fall 2:

Welche ertragsteuerlichen Folgen hat die im Juni 2019 erfolgte Überführung (Einlage) der in der Wiener Betriebsstätte selbst entwickelten Spezialrezeptur für höchst belastbare Baustoffe, welche bisher an Dritte im Wege von Lizenzverträgen entgeltlich überlassen wurden, in eine russische Betriebsstätte der Baustoff-GmbH, welche die Lizenzerträge in Zukunft in der russischen Betriebsstätte erfasst?

(4 Punkte)

Beispiel 7: LÖSUNG**Internationale Verrechnungspreise und Gewinnverlagerungen****12 Punkte****Fall 1:***(Punkte: 8)*

Wird ein Wirtschaftsgut von einem inländischen Betrieb in eine(n) ausländische(n) Betriebsstätte/Betrieb desselben Unternehmers überführt, so ist ein fremdüblicher Preis (Verrechnungspreis) anzusetzen und es tritt eine Gewinnrealisierung (hier 20 000 €) ein.

Nach § 6 Z 6 EStG wird die Steuer im Jahr der Überführung festgesetzt und kann bei Anlagevermögen über Antrag in fünf Raten entrichtet werden.

2019: Die offenen Raten sind im Jahr der Veräußerung zu entrichten.

Fall 2:*(Punkte: 4)*

Bei Überführung selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter in eine Betriebsstätte im Drittland (Russland) kommt es zur Realisation der stillen Reserven gemäß § 6 Z 6 EStG (das ist mangels Buchwerts der gesamte Verkehrswert) und zur Steuerfestsetzung. Eine Entrichtung in Ratenform ist nicht vorgesehen (kein EU/EWR-Staat).

Beurteilen und erläutern Sie im Detail aus ertragsteuerlicher Sicht die beiden unten dargestellten Fälle jeweils aus der Sicht

- a. einer diese Beteiligung haltenden Grazer GmbH bzw
- b. einer diese Beteiligung haltenden Wiener Privatstiftung. Erläutern Sie dabei auch mögliche steuerliche Auswirkungen, die sich aus der Steuersituation der Begünstigten der Privatstiftung ergeben.

Fall 1: In 2019 fließen Beteiligungserträge aus einer 9%igen Beteiligung an einer Wiener GmbH zu.

(5 Punkte)

Fall 2: In 2019 wird eine 9%ige Beteiligung an einer Wiener GmbH verkauft (Zufluss in 2019).

(7 Punkte)

Beispiel 8: LÖSUNG

Beteiligungserträge und Beteiligungsverkäufe bei Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen

12 Punkte

Fall 1:

(Punkte: 5)

Zufluss von Beteiligungserträgen aus einer 9%igen Beteiligung an einer Wiener GmbH aus der Sicht einer diese Beteiligung haltenden

- a. Grazer GmbH
Gemäß § 10 Abs 1 KStG unabhängig von der Beteiligungshöhe und Behaltefrist körperschaftsteuerfreie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KESt-pflichtig mit Anrechnung auf die Körperschaftsteuer, da die 10%-Grenze des § 94 Z 2 EStG nicht erfüllt ist). (Teilpunkte 2)
- b. Privatstiftung
Gemäß § 10 Abs 1 KStG unabhängig von der Beteiligungshöhe und Behaltefrist körperschaftsteuerfreie Einkünfte aus Kapitalvermögen (auch unter 10% KESt-frei gemäß § 94 Z 12 EStG) (Teilpunkte 3)

Fall 2:

(Punkte:7)

Zufluss des Erlöses aus dem Verkauf einer 9%igen Beteiligung an einer Wiener GmbH aus der Sicht einer diese Beteiligung haltenden

- a. Grazer GmbH
Mit 25% Körperschaftsteuer steuerpflichtiger Verkauf (inländische Beteiligungen sind beim Verkauf immer steuerpflichtig). (Teilpunkte 2)
- b. Privatstiftung
Mit 25% Körperschaftsteuer **zwischensteuerpflichtiger** (§ 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG) Verkauf der 9%igen Beteiligung. Die Zwischensteuer fällt nach Maßgabe **KESt-pflichtiger Zuwendungen** an Begünstigte nicht an oder wird in Folgejahren wieder gutgeschrieben.
Übertragung stiller Reserven nach Maßgabe von § 13 Abs 4 KStG bei Erwerb einer über 10%igen konzernfremden (oder im Wege der Kapitalerhöhung neuen) Kapitalbeteiligung (Teilpunkte 5)