

# **Klausurarbeit**

**Abschlussprüfung  
gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017**

**13. November 2019**

**Teil II  
180 Punkte**

**Angabe und Lösung**

Die börsennotierte *Anlagenbau-AG* hat mit 1. Jänner 2018 erstmals IFRS 9 angewendet. Dies hat einen wesentlichen Einfluss auf die Bewertung und Klassifizierung der finanziellen Vermögenswerte (Forderungen, Beteiligungen, Wertpapiere, Finanzinstrumente) und Schulden, Wertminderungen von finanziellen Vermögenswerten sowie Bilanzierung von Sicherungsgeschäften. Die Auswirkungen betragen in Summe € 5,6 Mio. Diese werden im Anhang unter B. Bewertung erläutert.

**Aufgabenstellungen:**

1. Beschreiben Sie kurz das Konzept der besonders wichtigen Prüfungssachverhalte („Key Audit Matters“) und gehen Sie dabei auf folgende Fragen ein:
  - a) Was sind Key Audit Matters, wie werden diese identifiziert und wo werden diese geregelt? (5 Punkte)
  - b) Welche Abschlussprüfungen sind davon betroffen? (2 Punkte)
  - c) Wo wird über diese (schriftlich und/oder mündlich) berichtet? (2 Punkte)
2. Formulieren Sie in kurzen Sätzen diesen Key Audit Matter im Bestätigungsvermerk der *Anlagenbau-AG* zum 31. Dezember 2018 (12 Punkte)

## Beispiel 1: LÖSUNG

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte („Key Audit Matters“)

21 Punkte

1.

- a) Key Audit Matters sind bedeutsame Sachverhalte wesentlicher Fehldarstellungen im Jahres- und Konzernabschluss einschließlich bedeutsamer Risiken wesentlicher Fehldarstellungen aufgrund von Betrug. Der Abschlussprüfer wählt die Key Audit Matters nach pflichtgemäßen Ermessen aus den bedeutsamen Risiken für wesentlichen Fehldarstellungen. Beispielhafte Key Audit Matters können sich ergeben aufgrund von: Schätzungen des Managements mit einem hohen Unsicherheitsgrad, wesentliche Transaktionen mit einem wesentlichen Einfluss auf den Jahres- und Konzernabschluss (beispielhafte Aufzählung). Die Key Audit Matters werden im ISA 701 sowie im Fachgutachten KFS/PG 3 Abschnitt 4.2.6 geregelt. Die Vorschriften resultieren aus der EU VO Nr. 537-2014 (Artikel 10) über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE). (Punkte: 5)
- b) Betroffen sind Jahres- und Konzernabschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichen Interesse (PIE) nach EU-VO und kapitalmarktnotierte Einheiten nach ISA 700.30. (Punkte: 2)
- c) Der Abschlussprüfer hat über die Key Audit Matters im Prüfungsausschuss sowie über diese einen eigenen Punkt im Bestätigungsvermerk sowie im Artikel 11 Bericht zu berichten. (Punkte: 2)

2. „Besonders wichtige Prüfungssachverhalte“:

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind solche Sachverhalte, die nach unserem pflichtgemäßen Ermessen am bedeutsamsten für unsere Prüfung des Konzernabschlusses waren. Diese Sachverhalte wurden im Zusammenhang mit unserer Prüfung des Konzernabschlusses als Ganzes und bei der Bildung unseres Prüfungsurteils hierzu berücksichtigt, und wir geben kein gesondertes Urteil zu diesen Sachverhalten ab: (Punkte: 2)

### *Sachverhalt und Problemstellung:*

Die Gesellschaft hat mit Wirkung zum 1. Jänner 2018 den Standard IFRS 9 angewendet. Die erstmalige Anwendung dieses Standards erfordert organisatorische Maßnahmen zur Umsetzung der neuen Regelungen sowie Ermessungsentscheidungen und Schätzungen durch das Management in den Bereichen Klassifizierung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, Wertminderungen finanzieller Vermögenswerte sowie Bilanzierung von Sicherungsgeschäften.

Auf Basis dieser Änderungen ergeben sich für den Konzernabschluss der Gesellschaft rückwirkende Änderungen von gesamt € 5,6 Mio.

Die entsprechenden Angaben sind im Konzernabschluss im Anhang im Abschnitt B. Bewertung erläutert.

(Punkte: 5)

*Prüferisches Vorgehen:*

- Wir haben die gesetzten Maßnahmen und getroffenen Annahmen sowie Schätzungen des Managements kritisch hinterfragt und dabei unter anderen folgenden Prüfungshandlungen durchgeführt:
- Wir haben die implementierten Prozesse zur Klassifizierung und Bewertung von finanziellen Vermögenswerten (Forderungen, Beteiligungen, Wertpapiere, Finanzinstrumenten) und Verbindlichkeiten, Wertminderungen von finanziellen Vermögenswerten und der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften in Übereinstimmung mit IFRS 9 beurteilt.
- Wir haben die Anpassungsbuchungen inhaltlich und betraglich nachvollzogen.
- Wir haben die vollständige Offenlegung der durchgeführten Anpassungen einschließlich der Angaben im Anhang nachvollzogen.
- Allenfalls: Wir haben bei unseren Prüfungshandlungen IFRS-Spezialisten zugezogen.

*(Punkte: 5)*

*gesamt: (Punkte: 12)*

Ein IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2018 enthält folgende Angaben:

### IFRS Notes (Auszug)

#### **Angaben zu Firmenwerten**

Zum Bilanzstichtag setzen sich die Firmenwerte wie folgt zusammen:

	T€ 31.12.2018	31.12.2017
CGU 1	128.838	128.838
CGU X	61.105	61.105
CGU Y	71.243	67.325
CGU Z	62.916	59.588
CGU 21	50.938	50.884
CGU 23	17.057	17.057
CGU Asien	42.598	44.216
CGU Amerika	11.005	10.621
Sonstige	9.612	9.650
<b>Summe</b>	<b>455.312</b>	<b>449.284</b>

Der Vergleich der Buchwerte mit den erzielbaren Beträgen der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten im Rahmen der jährlichen Werthaltigkeitsprüfung (Impairment Test) ergab einen Abwertungsbedarf von T€ 1.618 (VJ: T€ 4.884), der im Posten Abschreibungen ausgewiesen ist. Der erzielbare Betrag der wertgeminderten zahlungsmittelgenerierenden Einheit beträgt T€ 3.711 (VJ: T€ 0).

Die Wertminderungen waren aufgrund verminderter Leistungs- und Ergebniseinschätzungen für die Zukunft erforderlich. Der erzielbare Betrag dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit (CGU) entspricht deren beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (Fair Value less Cost to Sell). Die erforderlichen Abschreibungen der zahlungsmittelgenerierenden Einheit betrafen ausschließlich den Firmenwert, andere Vermögenswerte der CGU mussten nicht abgeschrieben werden.

Für die Feststellung des Wertminderungsbedarfs wird der erzielbare Betrag ermittelt. Der erzielbare Betrag ist der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert des Vermögenswerts abzüglich Verkaufskosten und Nutzungswert. Sofern für einen einzelnen Vermögenswert kein erzielbarer Betrag ermittelt werden kann, wird der erzielbare Betrag für die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten (zahlungsmittelgenerierende Einheit, Cash Generating Unit) bestimmt, der der betreffende Vermögenswert zugeordnet werden kann.

Da in der Regel keine Marktpreise für einzelne Einheiten vorliegen, wird für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Veräußerungskosten der Barwert der Netto-Zahlungsmittelzuflüsse herangezogen. Die Prognose der Cashflows basiert auf aktuellen Planungen, die einen Planungshorizont von mindestens vier Jahren aufweisen. Das letzte Detailplanungsjahr bildet die Basis für die Berechnung der ewigen Rente, soweit nicht aufgrund von rechtlichen Rahmenbedingungen die Nutzbarkeit der zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf einen zeitlich kürzeren Zeitraum begrenzt ist.

Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Veräußerungskosten wird die Bewertung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit aus der Sicht eines oder einer unabhängigen Marktteilnehmenden vorgenommen. Hingegen wird bei der Berechnung des Nutzungswerts eines Vermögenswerts auf die Zahlungsströme auf Basis der bisherigen Nutzung abgestellt. Für die Netto-Zahlungsmittelzuflüsse jenseits der Detailplanungsperiode

werden bei beiden Berechnungsmethoden individuelle, jeweils aus Marktinformationen abgeleitete Wachstumsraten auf Basis langfristiger Geschäftserwartungen bestimmt.

Die Diskontierung der Netto-Zahlungsmittelzuflüsse erfolgt mit den Kapitalkostensätzen. Diese werden als gewichteter Durchschnitt der Eigen- und Fremdkapitalkostensätze berechnet. Dabei wird den unterschiedlichen Rendite- und Risikoprofilen der verschiedenen Tätigkeitsschwerpunkte des Konzerns Rechnung getragen, indem individuelle Kapitalkostensätze anhand von Vergleichsunternehmen ermittelt werden. Die Eigenkapitalkostensätze entsprechen den Renditeerwartungen der Aktionärskreise. Die verwendeten Fremdkapitalkostensätze stellen die langfristigen Finanzierungskonditionen von Vergleichsunternehmen dar. Beide Komponenten werden aus Kapitalmarktinformationen abgeleitet.

Die Parameter Wachstumsrate und Kapitalkostensatz für die Werthaltigkeitsprüfungen können der folgenden Tabelle entnommen werden:

%	2018	2017
Wachstumsrate	0,0–0,5	0,0–0,5
Kapitalkostensatz (nach Steuern)	5,5–7,2	5,6–7,1
Kapitalkostensatz (vor Steuern)	7,8–8,9	7,8–8,6

Das Management hat die budgetierte Bruttomarge basierend auf Entwicklungen in der Vergangenheit und Erwartungen bezüglich der zukünftigen Marktentwicklung bestimmt.

#### **Aufgabenstellung:**

1. Welche Risiken auf (wesentliche) falsche Darstellungen bestehen hinsichtlich der Firmenwerte? Nennen Sie **mindestens 7 unterschiedliche Risiken**. Führen Sie zum jeweiligen Risiko auch die Aussagen (Assertion gemäß ISA 315.A129) an, auf die sich das Risiko bezieht.

*(14 Punkte)*

2. Führen Sie **zu jedem** von Ihnen definierten Risiko an, welche aussagebezogenen Prüfungshandlungen geeignet sind, diesem identifizierten Risiken zu begegnen?

*(16 Punkte)*

**Beispiel 2: LÖSUNG****Prüfung von IFRS Abschlüssen****30 Punkte****1) Risiken der Fehldarstellung:**

- a) Vorhandensein: wurde tatsächlich mehr bezahlt als das Reinvermögen zu Verkehrswerten (=Entstehung der bilanzierten Firmenwerte)?
- b) Vollständigkeit: wurden alle ermittelten Firmenwerte bilanziert?
- c) Bewertung: entspricht die Zuordnung zur CGUs der Beurteilung durch das oberste Konzernmanagement?
- d) Bewertung: Sind die geplanten Cashflows plausibel und in Übereinstimmung mit der Unternehmensplanung?
- e) Bewertung: Ist die Annahme über die Wachstumsrate nach dem Detailplanungszeitraum gerechtfertigt?
- f) Bewertung: Entspricht der verwendete Zinssatz dem Risiko der jeweiligen CGU?
- g) Bewertung: rechnerische und methodische Richtigkeit des Wertminderungstests?

*(je 2 Punkte, maximal 14 Punkte)*

Alternativ zulässig:

- h) Darstellung: sind die Angabepflichten nach IAS 36 erfüllt?
- i) Darstellung: sind die Angaben inhaltlich richtig?

**2) Prüfungshandlungen:**

- a) Belegen der Zugänge des Jahres, Prüfen der Transaktion anhand von Verträgen, Bewertungsgutachten, internen Protokollen, Vorlagen an Aufsichtsrat *(2 Punkte)*
- b) (wie a) Belegen der Zugänge des Jahres, Prüfen der Transaktion anhand von Verträgen, Bewertungsgutachten, internen Protokollen, Vorlagen an Aufsichtsrat *(2 Punkte)*
- c) Vergleich der CGU-Struktur im Wertminderungstest mit regelmäßige Periodenberichten an den Konzernvorstand bzw Aufsichtsrat und entspricht die Zuordnung den erwarteten Synergien *(3 Punkte)*
- d) Vergleich Wertminderungstests mit bewilligtem Budget, Präsentationen an Aufsichtsrat, Gespräch mit Management und Planungsverantwortlichen, Überprüfung externen Parameter anhand der vom Konzern verwendeten Quellen *(3 Punkte)*
- e) Vergleich mit öffentlich verfügbaren volkswirtschaftlichen Schätzungen über Wachstum & Inflationsraten *(2 Punkte)*
- f) Nachrechnen der Kalkulation durch das Unternehmen, Vergleich mit extern verfügbaren Schätzungen? *(2 Punkte)*
- g) (Stichprobenweises) Nachrechnen des Wertminderungstests bzw Überprüfung der Formeln. *(2 Punkte)*

Alternativ zulässig:

- h) Vergleich mit Anhangcheckliste
- i) Nachrechnen der quantitativen Angaben (Sensitivitäten) anhand der Wertminderungstests.



Sie sind Konzernabschlussprüfer des X-Konzerns, wobei ein aufgrund seines wirtschaftlichen Gewichts bedeutsames ausländisches Tochterunternehmen, das dieses Jahr neu erworben wurde, von einem anderen Abschlussprüfer geprüft werden soll.

Der Konzernabschluss des X-Konzerns wird gemäß UGB erstellt. Aus den Gesprächen mit der Konsolidierungsabteilung wissen Sie Folgendes:

- Alle in- und ausländischen Tochterunternehmen erstellen eine Handelsbilanz II (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, ausgewählte Anhangangaben) in einer Excel-Vorlage entsprechend der Vorschriften des UGB.
- Die Erstellung der Handelsbilanzen II erfolgt in lokaler Währung. Die Excel-Vorlagen werden in der Konsolidierungsabteilung in eine Konsolidierungssoftware eingespielt und dort in Euro umgerechnet.
- Die Firmenwerte aus der Erstkonsolidierung werden bereits in der Handelsbilanz II des jeweiligen Tochterunternehmens erfasst.
- Latente Steuern werden in der Handelsbilanz II weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Diese werden von der Konzernsteuerabteilung zentral berechnet und für alle Konzernunternehmen in einer gemeinsamen Buchung erfasst.

Zur Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden besteht eine Bilanzierungsrichtlinie, die von allen Konzernunternehmen einzuhalten ist. In dieser Bilanzierungsrichtlinie sind die Bilanzierungsvorschriften des UGB detailliert dargestellt, weiters ist beschrieben, wie der X-Konzern Wahlrechte ausübt bzw werden bestimmte Schätzungsparameter (Nutzungsdauern, Wertberichtigungen bei Überfälligkeit, Zinssätze für das Sozialkapital) vorgegeben. Betreffend Ertragssteuern werden die Bestimmungen des UGB beschrieben, dh die Bilanzierungsmethode, so wie sie im Konzernabschluss des X-Konzerns angewandt wird.

Bei der Prüfung des Verkaufsprozesses beim Mutterunternehmen erfahren Sie Folgendes:

Es besteht ein zentrales Fakturierungssystem, das von sämtlichen Konzernunternehmen verwendet wird. Außerhalb dieses Systems dürfen im Konzern keine Ausgangsrechnungen erstellt werden. Artikel, Artikelbeschreibungen, Verkaufspreis, Zahlungskonditionen sind im System fix vorgegeben und können von Mitarbeitern im Tochterunternehmen nicht verändert werden, der Fakturierungsprozess kann nur durch eine Fertigstellungsmeldung aus dem zentralen Produktionsplanungssystem eingeleitet werden.

Sowohl das Fakturierungssystem als auch das Produktionsplanungssystem werden von dem IT-Tochterunternehmen in Irland aus gesteuert und gewartet. Alle Systemänderungen erfolgen dort.

### **Aufgabenstellung:**

- 1) Welche Informationen müssen Sie dem Teilbereichsprüfer bei Beginn der Prüfung mitteilen, damit dieser die Prüfung der Handelsbilanz II für Sie ordnungsgemäß durchführen kann?  

*(14 Punkte)*
- 2) Wie können Sie bei der Prüfung der Einheitlichkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Konzernabschluss vorgehen, wenn im Konzern keine Bilanzierungsrichtlinie oder Vergleichbares besteht?  

*(3 Punkte)*
- 3) Sie wollen vom Teilbereichsprüfer ein von Ihnen vorformuliertes Prüfungsurteil (mit Modifikationsmöglichkeiten) über die Handelsbilanz II, das im Excel-Format vom Tochterunternehmen an die Konzernzentrale übermittelt wird. Dabei wollen Sie sich soweit wie möglich am Prüfungsurteil nach KFS/PG 3 orientieren.  
In welchen Punkten müssen Sie das Prüfungsurteil gemäß KFS/PG 3 anpassen?  

*(15 Punkte)*
- 4) Welche **zwei** grundsätzlichen Möglichkeiten der Prüfungsstrategie bestehen hinsichtlich des zentralen Fakturierungsprogramms bei der Konzernabschlussprüfung?  

*(8 Punkte)*

### Beispiel 3: LÖSUNG

#### Konzernabschlussprüfung

40 Punkte

1)

Notwendige Informationen an den anderen Abschlussprüfer

- Anzuwendende Rechnungslegungsnorm (UGB) inkl Verweis auf Bilanzierungsrichtlinie (1 Punkt)
- Zusätzlich Information über Abweichungen von Richtlinie hinsichtlich latenter Steuern, Firmenwert und Währung (1 Punkt)
- Konsolidierungskreis (1 Punkt)
- Nahestehende Personen und Unternehmen aus Konzernsicht (1 Punkt)
- Anzuwendende Prüfungsstandards und Vorgaben hinsichtlich Unabhängigkeit (1 Punkt)
- Prüfungsumfang: Prüfung der Handelsbilanz II (1 Punkt)
- Komponenten-Wesentlichkeit und Grenzwert, ab dem falsche Darstellungen an den Konzernabschlussprüfer berichtet werden müssen (1 Punkt)
- Besondere Risiken aus Konzernsicht (1 Punkt)
- Anzeichen für mögliche Einseitigkeit des Managements aus Konzernsicht (1 Punkt)
- besondere erforderliche Prüfungshandlungen aus Konzernsicht (1 Punkt)

darüber hinaus empfehlenswerte Informationen;

- Informationen über den Konzern
- Ansprechpartner im Konzern
- Ansprechpartner beim Konzernprüfer
- Informationen über das Prüfungshonorar
- Zeitplan der Abschlusserstellung
- Zeitplan der Abschlussprüfung
- Informationen über zentral durchgeführte Prüfungshandlungen

(jeweils 1 Punkt, maximal 4 Punkte)

2) Der Konzernabschlussprüfer kann zB selbst den anderen Abschlussprüfern detailliert die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Konzerns beschreiben, zB durch Übermittlung eines Auszuges aus dem Konzernanhang mit der Beschreibung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (3 Punkte)

3)

- Statt Bezug auf UGB und gesetzliche Vorschriften = Bezug auf die Bilanzierungsrichtlinie (3 Punkte)
- Ergänzung, dass Handelsbilanz II keine latenten Steuern enthält (3 Punkte)
- Ergänzung, dass Handelsbilanz II einen Firmenwert enthält, der aus Sicht des Tochterunternehmens kein derivativer Firmenwert ist (3 Punkte)
- Ergänzung, dass Handelsbilanz II in lokaler Währung erstellt wird (3 Punkte)
- Keine Aussage zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, da dies nicht der Zweck einer Handelsbilanz II ist und aufgrund der nicht erfassten latenten Steuern auch nicht möglich ist (3 Punkte)

4)

Variante I:

Zentrale Prüfung der konzernweiten Kontrolle, entweder durch Konzernabschlussprüfer selbst oder anderen Abschlussprüfer in Irland (2 Punkte)

Mitteilung der Ergebnisse an andere Abschlussprüfer, sodass diese sich auf die Funktionsfähigkeit verlassen und die ihre substanziellen Prüfungshandlungen entsprechend planen können (2 Punkte)

Variante II:

Keine zentrale Prüfung der konzernweiten Kontrolle (2 Punkte)

Bei der Prüfung der Umsatzerlöse aller Konzernunternehmen müssen die Prüfer der Tochterunternehmen selbst das Kontrollrisiko anhand etwaiger lokal überprüfbarer Kontrollen festlegen und entsprechend einer eigenen Beurteilung des Kontrollrisikos die aussagebezogenen Prüfungshandlungen planen. (2 Punkte)

Beurteilen und erläutern Sie im Detail aus ertragsteuerlicher Sicht die Zahlung von Fremdkapitalzinsen in 2018 durch die Salzburg GmbH, welche aus der Aufnahme und Verwendung eines Kredits (fremder Dritter) für folgenden Zweck resultieren:

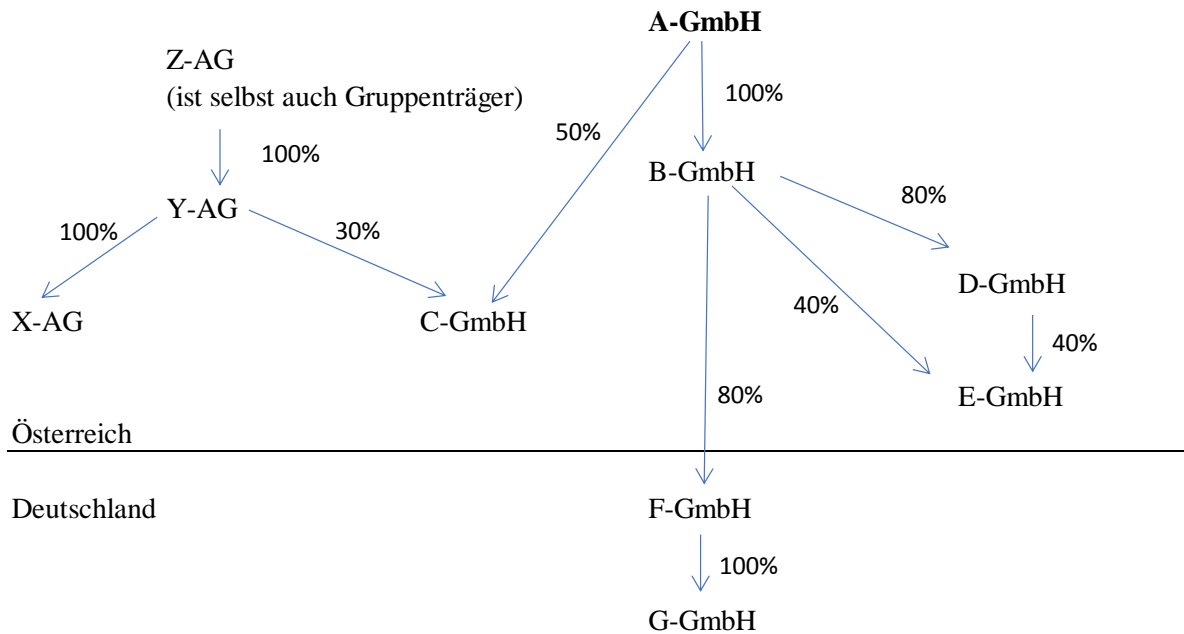
- a. Kauf einer 30%igen Beteiligung an einer Wiener GmbH von einem Dritten
- b. Kauf einer 49%igen Beteiligung an einer Grazer AG von einer Gesellschaft, welche zu 60% von der 100%igen Tochtergesellschaft der Salzburg GmbH gehalten wurde.
- c. Freiwilliger Zuschuss in die nicht gebundene Kapitalrücklage der 100%igen Tochtergesellschaft, welche diese finanziellen Mittel für den Erwerb einer Grazer Immobilie verwendet.

(13 Punkte)

**Beispiel 4: LÖSUNG****Zinsenabzug im Konzern****13 Punkte**

- a. Wenn die Aufnahme und Verwendung eines Kredits für den Kauf einer 30%igen Beteiligung an einer Wiener GmbH von einem Dritten erfolgt, sind sämtliche Zinszahlungen ertragsteuerlich abzugsfähig (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG).  
**(4 Punkte)**
- b. Wenn die Aufnahme und Verwendung eines Kredits für den Kauf einer 49%igen Beteiligung an einer Grazer AG von einer Gesellschaft erfolgt, welche zu 60% von der 100%igen Tochtergesellschaft der Salzburg GmbH gehalten wurde, dann liegt ein konzerninterner Erwerb im Sinne des § 12 Abs 1 Z 9 KStG vor, der zur Nichtabzugsfähigkeit der Zinszahlungen führt.  
**(4 Punkte)**
- c. Wenn die Aufnahme und Verwendung eines Kredits für einen freiwilligen Zuschuss in die nicht gebundene Kapitalrücklage der 100%igen Tochtergesellschaft verwendet wird, welche diese finanziellen Mittel für den Erwerb einer Grazer Immobilie und nicht für die konzerninterne Anschaffung einer Beteiligung verwendet, sind die Zinszahlungen zur Gänze körperschaftsteuerlich abzugsfähig und vom Abzugsverbot für konzerninterne Erwerbe nicht betroffen.  
**(5 Punkte)**

Die Konzernstruktur 2018, welches das ganze Jahr über unverändert blieb, sieht wie folgt aus:



Von den Gesellschaften liegen für das Jahr 2018 folgende Informationen vor:

	nach österreichischem StR ermittelte Einkünfte	nach deutschem StR ermittelte Einkünfte	Verlustvorträge
A	50		200
B	300		
C	-60		
D	40		80
E	50		60
F	-100	-70	
G	-30	-50	

### **Aufgabenstellung:**

- a) Ermitteln Sie für das Jahr 2018 die größtmögliche Unternehmensgruppe der *A-GmbH* gem. § 9 KStG. Begründen Sie Ihre Entscheidung unter Angabe der jeweiligen Rechtsquellen und Gestaltungsmöglichkeiten.  
(15 Punkte)
- b) Bis wann ist die Unternehmensgruppe zu beantragen, damit diese noch für die Veranlagung 2018 wirksam ist?  
(2 Punkte)
- c) Ermitteln Sie das Gruppeneinkommen für die Veranlagung 2018 für die entsprechend der unter a) gebildete Unternehmensgruppe (größtmögliche Unternehmensgruppe der *A-GmbH* gem. § 9 KStG).  
(16 Punkte)

**Lösen Sie im Anschluss die nachfolgenden Aufgabenstellungen. Die unten angeführten drei Sachverhalte stellen jeweils nur eine Variante der Grundkonzernstruktur dar und sind NICHT miteinander verbunden (und daher voneinander separat zu beantworten).**

1. Im November 2019 gründet die *B-GmbH* eine 70%ige, in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft, die *H-GmbH*. Kann die *H-GmbH* in die Unternehmensgruppe miteinbezogen werden? Wenn ja, ab wann?  
(2 Punkte)
2. Im Jahr 2019 verkauft die *B-GmbH* sämtliche Anteile an der *E-GmbH*. Welche Auswirkung hat dieser Verkauf auf die Unternehmensgruppe?  
(3 Punkte)
3. Die *Y-AG* wird im Jahr 2019 upstream auf die *Z-AG* verschmolzen. Welche Auswirkung hat diese Umgründung auf die mögliche Unternehmensgruppe der *A-GmbH*?  
(2 Punkte)



**Beispiel 5: LÖSUNG****Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG****40 Punkte**

a)

*A-GmbH*: Gruppenträger gem. § 9 Abs 3 TS 1 KStG (1 Punkt)

*B-GmbH*: Gruppenmitglied gem. § 9 Abs 2 TS 1 KStG (2 Punkte)  
Finanzielle Verbundenheit gem. § 9 Abs 4 TS 1 KStG

*C-GmbH*: Kein Gruppenmitglied mangels finanzieller Verbindung (3 Punkte)  
Beteiligung von 50% nicht ausreichend.  
Beteiligungsgemeinschaft nach § 9 Abs 4 TS 4 denkbar  
§ 9 Abs 2 letzter Satz: Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer  
Beteiligungsgemeinschaft sein  
Daher Beteiligungsgemeinschaft nicht möglich, da die *Y-AG* kein GT ist

*D-GmbH*: Gruppenmitglied gem. § 9 Abs 2 TS 1 KStG (2 Punkte)  
Finanzielle Verbundenheit mit *B-GmbH* gem. § 9 Abs 4 TS 1 KStG

*E-GmbH*: Gruppenmitglied gem. § 9 Abs 2 TS 1 KStG (2 Punkte)  
Finanzielle Verbundenheit gem. § 9 Abs 4 TS 3 KStG  
*E-GmbH* kann somit GM sein

*F-GmbH*: Gruppenmitglied gem. § 9 Abs 2 TS 2 bis 4 KStG (2 Punkte)  
Finanzielle Verbundenheit mit *B-GmbH* gem. § 9 Abs 4 TS 1 KStG

*G-GmbH*: Kein Gruppenmitglied, da bei Auslandsgesellschaften nur eine Ebene zulässig ist (2 Punkte)  
(§ 9 Abs 2 TS 4 KStG)  
...ausschließlich mit **unbeschränkt** steuerpflichtigen GM oder GT finanziell  
verbunden.

Sohin besteht die größtmögliche Gruppe aus: (1 Punkt)  
A, B, D, E, F

b)

Der Gruppenantrag ist vom GT und den inländischen GM nachweislich bis zum 31.12.2018 zu unterfertigen (§ 9 Abs 8 TS 2 KStG). Der Antrag ist binnen 1 Monat ab Unterfertigung durch den letzten gesetzlichen Vertreter durch den GT ans zuständige FA zu senden (§ 9 Abs 8 TS 5 KStG) (2 Punkte)

c)

*F-GmbH* weist dem unmittelbar beteiligten GM *D-GmbH* 80% des nach ö Vorschriften ermittelten Verlustes, aber max in Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gemäß Beteiligungsausmaß zu.

§ 9 Abs 6 Z 6 KStG: 80% von -70, aber max. 75% der Summe Einkommen -56,00

Somit ist zunächst die Summe der Einkommen von GT und incl. GM zu ermitteln; Rest würde in VV des GT eingehen.

Verprobung Verlustzuweisung:

Einkünfte	GM			
	E	50	Verrechnung 100% nach § 9 Abs 6 Z 4	(1 Punkt)
	Abzgl. VGV	-50	Rest (10) bleibt als Vorgruppenverlust vortragsfähig	(2 Punkte)
	D	40	Verrechnung 100% nach § 9 Abs 6 Z 4	(1 Punkt)
	Abzgl. VGV	-40	Rest (40) bleibt als Vorgruppenverlust vortragsfähig	(2 Punkte)
	B	300		(1 Punkt)
	Summe GM	300		(1 Punkt)
	GT	50		(1 Punkt)
	Summe gesamt	350	Verrechnung 75% nach § 9 Abs 6 Z 4	(1 Punkt)
	abzügl. 75% VV des GT	-200	Die Verlustzuweisung gem. § 9 Abs 6 Z 6 KStG ist zweifach gedeckelt. Im gegenständlichen Fall wird die 75%-Grenze nicht überschritten, daher in dieser Konstellation vereinfachend: = $350 \cdot 75\% = 262,5$ - es stehen aber nur 200 zur Verfügung	(2 Punkte)
	<b>Summe gesamt</b>	<b>150</b>	<b>Nach Verlustverrechnung</b>	(1 Punkt)
	Verlustzuweisung F	-56	80% v. 70; § 9 Abs 6 Z 6 max 75% --> Rest würde VV beim GT (0)	(2 Punkte)
	<b>Gruppeneinkommen 2018</b>	<b>94</b>		(1 Punkt)

Fall 1)

Das GM *B-GmbH* ist ausreichend finanziell mit *H-GmbH* beteiligt. Sogar kann *H-GmbH* ab dem Jahr 2019 in die Gruppe miteinbezogen werden, da die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres von *H-GmbH* vorliegt (§ 9 Abs 5 KStG) (2 Punkte)

Fall 2)

*E-GmbH* scheidet aus der Unternehmensgruppe aus, da die finanzielle Verbindung nicht mehr ausreichend gegeben ist (nur noch 32% durchgerechnet). Rückabwicklung von E mangels 3 jähriger Gruppenzugehörigkeit (§ 9 Abs 10 KStG) (3 Punkte)

Fall 3)

Durch die Upstream-Verschmelzung hält nun die *Z-AG* direkt die Anteile an der *C-GmbH*. Da die *Z-AG* ihrerseits Gruppenträger ist, wäre nun eine Beteiligungsgemeinschaft nach § 9 Abs 4 TS 4 möglich (2 Punkte)

**Summe Punkte 40**

Beurteilen und erläutern Sie im Detail aus ertragsteuerlicher Sicht die in 2018 erfolgte unternehmensrechtlichen Abwertung einer 20%igen Beteiligung einer Grazer AG an einer Wiener GmbH von 8 Mio € auf 1 Mio €, wenn die Abwertung

1. die schlechten Ertragsaussichten widerspiegelt;
2. auf eine vorangegangene Ausschüttung von 7 Mio € zurückzuführen ist, welche in dieser Höhe zu einer Abstockung des steuerlichen Innenfinanzierungsevidenzkontos geführt hat;
3. auf eine vorangegangene Ausschüttung von 7 Mio € zurückzuführen ist, welche in dieser Höhe zu einer Abstockung des steuerlichen Einlagenevidenzkontos geführt hat;

**Lösungshinweis:** die drei oben dargestellten Fälle sind unabhängig voneinander zu beurteilen.

(12 Punkte)

**Beispiel 6: LÖSUNG****Teilwertabschreibung und Zuschreibung****12 Punkte**

- a. Die unternehmensrechtliche Abwertung aufgrund schlechter Ertragsaussichten von 8 Mio € auf 1 Mio € ist im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss in Höhe von 7 Mio € aufwandswirksam, während ertragsteuerlich gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG eine lineare Verteilung des Aufwandes auf sieben Jahre erfolgt (6/7 Mehr-Weniger-Rechnung plus im Jahr der Abwertung, dann 6 Jahre lang eine negative Mehr-Weniger-Rechnung in Höhe von 1/7 pro Jahr; der steuerliche Beteiligungsbuchwert reduziert sich hingegen sofort auf 1 Mio €).

**(4 Punkte)**

- b. Wenn die Abwertung auf eine vorangegangene Ausschüttung von 7 Mio € zurückzuführen ist, welche in dieser Höhe zu einer Abstockung des steuerlichen Innenfinanzierungsevidenzkontos geführt hat, so handelt es sich um eine sogenannte ausschüttungsbedingte Abschreibung, welche gemäß § 12 Abs 3 Z 1 KStG ertragsteuerlich nicht abzugsfähig ist (dh die unternehmensrechtliche Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert wird zur Gänze mit einer steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung hinzugerechnet; der steuerliche Beteiligungsbuchwert reduziert sich dennoch auf 1 Mio €).

**(4 Punkte)**

- c. Wenn die Abwertung auf eine vorangegangene Ausschüttung von 7 Mio € zurückzuführen ist, welche in dieser Höhe zu einer Abstockung des steuerlichen Einlagenevidenzkontos geführt hat, so handelt es sich nicht um eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung im Sinne des § 12 Abs 3 Z 1 KStG. Vielmehr vermindert sich aufgrund der steuerlichen Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG der steuerliche Buchwert der Beteiligung, ohne dass dies ertragsteuerlich zu einem Betriebsausgabenabzug führt (steuerneutrale Abstockung der Anschaffungskosten bzw des Buchwertes der Beteiligung).

**(4 Punkte)**

Ein Verein hat in den vergangenen Jahren folgende Eckdaten ausgewiesen (vor X1 ist von einem „mittelgroßen“ Verein iSd § 22 Abs 1 VerG auszugehen):

	X1 T€	X2 T€	X3 T€
Gewöhnliche Einnahmen	2 900	3 010	3 080
Gewöhnliche Ausgaben	2 990	2 990	3 050
Publikumsspenden	800	1 100	950
Bilanzsumme	2 500	2 510	2 520
Ergebnis	10	-5	-14

Der Verein hat bisher die Mindestanforderungen der Rechnungslegung im Sinne des VerG für „mittelgroße“ Vereine erfüllt, der Verein hat bisher entsprechend § 22 Abs 1 VerG einen Jahresabschluss nach den allgemeinen Vorschriften des UGB erstellt. Ein Aufsichtsorgan ist nicht eingerichtet. Die Aufgaben der Rechnungsprüfer entsprechen dem gesetzlichen Umfang des VerG.

In den vergangenen Jahren war die finanzielle Situation des Vereins mehrfach angespannt, auch im laufenden Jahr ist von einer angespannten Situation auszugehen, es bestehen Zweifel, dass der Verein seine bestehenden Verpflichtungen derzeit und in absehbarer Zeit erfüllen kann.

Der Vereinsobmann hat in X4 ein Grundstück des Vereins erworben, der Kaufpreis entspricht dem Marktwert.

Sie sind einfaches Mitglied dieses Vereins. Sie nehmen nur an der Mitgliederversammlung teil, diese findet laut Statuten alle 5 Jahre statt, die nächste ist turnusmäßig für Mai des folgenden Jahres vorgesehen; die Statuten sehen keinerlei Regelungen für eine Abschlussprüfung vor.

Sie werden vom Vereinsobmann (dieser vertritt den Verein nach außen, es gibt kein Aufsichtsorgan) gefragt, ob Sie bei einer allfälligen Prüfungspflicht des Vereines in X4 eine solche Prüfung übernehmen können.

### **Aufgabenstellung:**

1. Besteht für diesen Verein Prüfungspflicht? Begründen Sie Ihre Antwort unter Angabe der rechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften. *(4 Punkte)*
2. Wer kann in X4 als Abschlussprüfer für diesen Verein gewählt werden und welche Voraussetzungen muss dieser Abschlussprüfer erfüllen? Durch wen/wie erfolgt eine allfällige Wahl zum Abschlussprüfer? Für welchen Zeitraum kann der Prüfer bestellt werden? *(6 Punkte)*
3. Welche Aufgaben nach dem VerG hat der Abschlussprüfer dieses Vereins bei Übernahme des Mandats zu erfüllen? Welche besonderen Pflichten treffen den Prüfer eines „großen“ Vereins hinsichtlich der Zweifel zur Erfüllung der bestehenden Verpflichtungen? Welche Prüfungshandlungen auf Abschlussebene sind durchzuführen? *(14 Punkte)*

## 1. Prüfungspflicht:

Rechnungsjahr X4: § 22 Abs 2 VerG: gewöhnliche Einnahmen/gewöhnliche Ausgabe: größer 3 Mio€ in zwei aufeinanderfolgenden Jahren oder Publikumsspenden größer 1 Mio€ in zwei aufeinanderfolgenden Jahren (Zweifelsfragen siehe KFS/RL 19)  
(Punkte: 2)

→ Prüfungspflicht ab X4 wegen „gewöhnlichen Einnahmen“ in X2 und X3 > 3 Mio€  
(Punkte: 2)

(Gesamtpunkte: 4)

## 2. Abschlussprüfer: § 22 Abs 4 VerG. Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie Revisoren im Sinne des § 13 Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997

- Pflichtprüfung, aber keine Bescheinigung nach § 2 Z 1 APAG erforderlich  
(Punkte: 1)

- Unabhängigkeit: Siehe § 5 Abs 5 VerG (unabhängig und unbefangen; dürfen nur der Mitgliederversammlung angehören). Alle Umstände sind zu vermeiden, die den Anschein der Voreingenommenheit oder die Besorgnis der Befangenheit begründen könnten); KFS/PE 22 verweist auf §§ 271 – 271c UGB hinsichtlich der Auslegung der Begriffe „unabhängig“ und „unbefangen“. WTBG, WT-AARL und KSW-PRL sind zu berücksichtigen.  
(Punkte: 2)

- § 5 Abs 5 VerG: Auswahl obliegt grundsätzlich der Mitgliederversammlung; Einberufung einer außerordentlichen Mitgliederversammlung aber nicht notwendig;  
(Punkte: 1)

- Wenn keine Mitgliederversammlung abzuhalten ist: die Bestellung übernimmt der Vereinsobmann (= das Leitungsorgan; da kein Aufsichtsorgan installiert)  
(Punkte: 1)

- die Bestellung erfolgt für ein Rechnungsjahr, da die Statuten keine Regelungen über eine längere Bestellung vorsehen  
(Punkte: 1)

(Gesamtpunkte: 6)

## 3. Aufgaben des Prüfers:

- Nach § 22 Abs 2 VerG übernimmt der Vereinsprüfer ex lege die Aufgabe der Rechnungsprüfer iSd des § 21 Abs 2 und 3 VerG: Prüfung der Finanzgebarung
  - Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
  - Statutenmäßige Verwendung der Mittel (unter Einbeziehung ungewöhnlicher Einnahmen und Ausgaben und von Insichgeschäften)

(Punkte: 4)

- Abschlussprüfung sinngemäß wie Kapitalgesellschaft: Beispiele für Prüfungshandlungen:
  - Prüfung „Fortbestand“ mit allfälligen Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk
  - Besonderheiten der Rechnungslegung von Vereinen (siehe KFS RL 19; zB: Sachspenden, mit Zuwendungen verbundene Auflagen, Erfassung bestimmter Leistungen von Mitgliedern)
  - Anhangangaben unter Beachtung des UGB und der zusätzlichen Anhangangaben nach § 22 Abs 2 VerG
  - Prüfung des nach § 22 Abs 2 VerG erweiterten Abschlusses: Vorjahreszahlen ungeprüft (ISA 510, 710)
 

*je 1 Punkt Prüfungshandlung - auch für zulässige, alternative Prüfungshandlungen (gesamt Punkte: 4)*
  
- Prüfung der statutenmäßigen Verwendung der Mittel: Referenzmodell: Statuten: Vermögenseinsatz muss im Rahmen des in den Statuten festgelegten Vereinszwecks erfolgen
  - Insichgeschäft ist auf den Prozess der Genehmigung und auf eine mögliche Ausgestaltung zu Lasten des Vereins zu prüfen (Möglicherweise Redepflicht iSd § 273 Abs 2 UGB)
  - Vereinsgebarung ist hinsichtlich der ernsthaften Gefährdung der Gemeinnützigkeit zu prüfen
 

*(Punkte: 4)*
  
- Prüfung/Ausübung der „erweiterten Redepflicht“ iSd § 22 Abs 5 VerG gegenüber der Vereinsbehörde
 

*(Punkte: 2)*

*(Gesamtpunkte: 14)*