

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

1. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen und Unternehmensbewertung“

2. Halbjahr 2019

Termin: 13. August 2019

Bearbeitungszeit: 2 Stunden

Hilfsmittel:

1. Schönfelder, Deutsche Gesetze
- Textsammlung und Ergänzungsband -
2. Wirtschaftsgesetze, 35., aktualisierte Auflage, 2019,
IDW Verlag GmbH
3. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **9 Seiten**.

**Bitte geben Sie nach Ende der Bearbeitungszeit
auch die Aufgabenstellung ab!**

Bearbeitungshinweise

Die Klausur besteht aus 6 Aufgaben aus den Bereichen

Einzelabschluss

Aufgabe 1	Maximale Ausschüttung	15 Punkte
Aufgabe 2	Gewinnverwendung	15 Punkte
Aufgabe 3	Hinzutreten weiterer Gesellschafter und Änderung der Rechtsform, Kapitalerhöhung	23 Punkte
Aufgabe 4	Halbjahresfinanzbericht, prüferische Durchsicht	17 Punkte

Konzernabschluss

Aufgabe 5	Bilanzierung im Konzernabschluss	36 Punkte
Aufgabe 6	Erstkonsolidierung	<u>14 Punkte</u>
		<u>120 Punkte</u>

Alle Aufgaben sind zu bearbeiten.

Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben; diese Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die jeweilige Bearbeitungszeit geben. Es sind maximal 120 Punkte (120 Punkte = 120 Minuten Bearbeitungszeit) zu erreichen.

Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung!

Begründen Sie Ihre Ausführungen hinreichend. Legen Sie notwendige Berechnungen nachvollziehbar dar und beschreiben Sie gegebenenfalls auch den Weg zur Problemlösung.

Aufgabe 1 Maximale Ausschüttung**15 Punkte**

Die ABC GmbH (ABC) ist eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft. Die Bilanzsumme beträgt seit Jahren rund 4 Mio. €, sie beschäftigt 45 Arbeitnehmer.

Die Gewinn- und Verlustrechnung in € für das Geschäftsjahr 2018 endet wie folgt:

Ergebnis vor Steuern	40.000
Ertragsteuern	12.000
Jahresüberschuss	28.000

Vorläufige Bilanz der ABC in € zum 31.12.2018 vor einer gewinnerhöhenden Maßnahme:

Anlagevermögen	2.400.000	Stammkapital	2.500.000
Umlaufvermögen	1.368.000	Gewinnrücklagen	150.000
		Jahresüberschuss	28.000
		Verlustvortrag aus 2017	10.000
		Verbindlichkeiten	1.080.000

	3.768.000		3.768.000

Gewinnerhöhende Maßnahme:

Die Voraussetzungen sind gegeben, dass die ABC zulässigerweise einen in der obigen Bilanz noch nicht enthaltenen, selbstgeschaffenen Vermögensgegenstand über 200.000 € aktivieren kann. Der Buchhalter der ABC will den Betrag von 200.000 € komplett ausschütten. Er begründet dies damit, dass die Gesellschaft als kleine Kapitalgesellschaft gemäß § 274a Nr. 4 HGB keine latenten Steuern zu passivieren habe.

Die Steuerquote ist aus der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung zu ermitteln.

Wieviel kann die ABC für 2018 maximal ausschütten?

Aufgabe 2 Gewinnverwendung**15 Punkte**

Ole (O) und Paul (P) möchten ihr Hobby, die Verwendung von orientalischen Gewürzen, in eine Geschäftsidee umwandeln. Da sie jedoch risikoavers sind und zudem nicht über die notwendigen finanziellen Mittel verfügen, gründen sie eine haftungsbeschränkte GmbH. Das Stammkapital bei der Gründung am 01.01.2017 beträgt 4.000 €; dieser Betrag ist auch eingezahlt worden.

Im ersten Geschäftsjahr (2017) machen die beiden Gewürzkenner bereits einen Gewinn vor Steuern von 50.000 €. Der zu berücksichtigende Ertragssteuersatz beträgt 30 %. Es soll maximal ausgeschüttet werden, da die beiden Gesellschaftergeschäftsführer sich nur eine minimale (hier nicht weiter zu betrachtende) Monatsvergütung „genehmigt“ haben. Die Feststellung des Jahresabschlusses 2017 soll erst am Geburtstag von Ole am 30.06.2018 stattfinden. – Die Berücksichtigung der Steuer auf die Ausschüttung (Abgeltungsteuer) ist nicht erforderlich.

2.1 Welche Buchungssätze ergeben sich für Steuern und Gewinnverwendung?

Die Ausschüttung soll vereinfacht über das Konto „Gewinnverwendung“ verbucht werden.

6 Punkte

2.2 Im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses im März 2018 stellen O und P zu ihrer Überraschung fest, wie erfolgreich sie waren. Entsprechend wollen sie den Makel „haftungsbeschränkt“ so schnell wie möglich los werden.

Was ist zu tun? Buchungssätze?

9 Punkte

Aufgabe 3 Hinzutreten weiterer Gesellschafter und Änderung der Rechtsform, Kapitalerhöhung

23 Punkte

Im Jahr 2018 vervielfacht sich das Geschäftsvolumen der „O und P GmbH“. Am Ende des Jahres 2018 zeigt die Bilanz der GmbH folgende, zutreffende Werte in €:

Aktivvermögen	500.000	Stammkapital	25.000
		gesetzliche Rücklage	10.000
		andere Gewinnrücklagen	90.000
		übrige Passiva	375.000

3.1 Vollausschüttung

5 Punkte

Da das Jahr 2019 und der Ausblick auf die Folgejahre eine weitere Vervielfachung des Geschäftsvolumens erwarten lassen, suchen O und P im Juli 2019 weitere Gesellschafter zur Finanzierung der Expansion.

Sie kommen zum Ergebnis, die GmbH in eine Aktiengesellschaft umzuwandeln und eine Kapitalerhöhung durchzuführen. – Der gesellschaftsrechtliche Vorgang „Umwandlung“ ist nicht zu bearbeiten!

Um die neuen Gesellschafter aber nicht an ihren bisherigen Gewinnen teilhaben zu lassen, möchten sie als ersten Schritt einen maximalen Betrag ausschütten. Diese Ausschüttung soll das bis zum Stichtag der Umwandlung zum 01.08.2019 erwirtschaftete Ergebnis vor Steuern für das Jahr 2019 von 300.000 € einbeziehen; dieses Vorgehen ist als rechtlich zulässig

anzusehen. – Die Berücksichtigung der Steuer auf die Ausschüttung (Abgeltungsteuer) ist nicht erforderlich.

Was ist bezüglich der Rechnungslegung zu tun?

3.2 Bilanzposten und -werte nach Kapitalerhöhung? 8 Punkte

O und P wandeln im August 2019 ihre GmbH in die Gewürze AG um. Einen Teil ihres Vermögens legen die beiden – zulässigerweise – in der neuen AG an. Jeder der beiden hält danach 125.000 Aktien der neuen Gewürze AG mit einem Wert je Nennbetragsaktie von 1 €.

In den folgenden Wochen erlaubt die günstige Marktlage, eine Kapitalerhöhung um 250.000 Aktien von 1 € durchzuführen. Die neuen Aktionäre sind bereit, ein Aufgeld von 14 € je Aktie zu bezahlen. Die Aktien werden nicht an einer Börse gehandelt.

Die nach den Vorschriften des HGB betragsmäßig zutreffenden €-Werte in der verkürzten Darstellung der Bilanz zum 31.12.2019 vor der Verbuchung der Kapitalerhöhung lauten:

Anlagevermögen	600.000	Grundkapital	300.000
Bankguthaben	100.000	andere Gewinnrücklagen	100.000
übrige Aktiva	5.950.000	Jahresüberschuss	500.000
		Verbindlichkeiten Kreditinstitute	5.000.000
		übrige Passiva	750.000
-----		-----	
	6.650.000		6.650.000

Ermitteln Sie aus der verkürzten Darstellung die Handelsbilanz mit den ordnungsgemäßen Postenbezeichnungen (außer „Übrige“) und geben Sie die Werte nach der Kapitalerhöhung an.

3.3 Gewinnverwendung der AG 10 Punkte

Vorstand und Aufsichtsrat wurden von O und P vor der Kapitalerhöhung rechtlich korrekt eingesetzt. Vorstand und Aufsichtsrat stellen nach der Satzung der Gewürze AG den Abschluss fest. Die Verwaltung möchte möglichst viel thesaurieren. Die neuen Aktionäre wollen eine möglichst hohe Dividende bekommen. Die Satzung der Gewürze AG erlaubt die volle Thesaurierung des Bilanzgewinns. Weitere Vorschriften bezüglich der Gewinnverwendung enthält die Satzung nicht. Es gilt der Grundsatz der einfachen Stimmenmehrheit.

Wie wird die Verwaltung vorgehen und in welcher Höhe kann der Jahresüberschusses thesauriert werden? – Beschränken Sie sich bei Ihrer Antwort auf die Vorgehensweise der Verwaltung.

Aufgabe 4 Halbjahresfinanzbericht, prüferische Durchsicht 17 Punkte

Sie sind als der neue Abschlussprüfer für den Abschluss zum 31.12.2018 der M AG beauftragt worden.

In der Hauptversammlung (HV) im Mai 2019 sind Sie zum Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2019 und erstmalig zum Prüfer für eine prüferische Durchsicht des verkürzten Abschlusses und des Lageberichts des Halbjahresfinanzberichts gewählt worden. Wegen der Eilbedürftigkeit der Vorbereitung der Vorprüfung der Unterlagen zum Halbjahresfinanzbericht hatte die M AG Ihnen den Auftrag unmittelbar nach der Hauptversammlung erteilt. Der Auftrag für die Jahresabschlussprüfung wird bei der M AG den jeweiligen Abschlussprüfern immer erst in der Prüfungsausschusssitzung zum 3. Quartal erteilt.

Die M AG bilanziert zulässig nach dem HGB.

Zur Besprechung am 10.07.2019 über die vorzunehmende Durchsicht legt Ihnen die M AG u. a. folgende Überlegungen/Buchungen vor:

4.1 Urlaubsrückstellung im Halbjahresfinanzbericht 8 Punkte

Bei der Ermittlung der Urlaubsrückstellung hat sich in den Bilanzen 2017 und 2018 der Trend gezeigt, dass die Rückstellung jeweils p. a. um 10 % zurückgegangen ist, so vom 31.12.2017 auf den 31.12.2018 von 1,1 Mio. € auf 1,0 Mio. €. Der Chefbuchhalter weist Sie auch darauf hin, dass sich dieser Trend abnehmender Urlaubsrückstellung schon seit vier Jahren zeigt.

Zum 30.06.2018 hatte der Chefbuchhalter keine gesonderte Erhebung der Urlaubsrückstellung gemacht, da dieser Halbjahresabschluss nicht einer prüferischen Durchsicht unterworfen worden war.

Nun habe die Zählung der offenen Urlaubstage eine überraschend höhere Zahl ergeben. Daraus würde sich rechnerisch ein Betrag von 1,3 Mio. € ergeben. Da sich aber im langjährigen Mittel die Urlaubsrückstellung immer um etwa 10 % reduziert hat, habe er – ausgehend vom Rückstellungsbetrag zum 31.12.2018 – diesen um 5 % (entsprechend einem halben Jahr) reduzieren wollen; da aber den Gesellschaftern das Halbjahresergebnis schon zu hoch erschiene, wäre davon abgesehen worden.

4.2 Rückstellung für Prüfungskosten im Halbjahresfinanzbericht 9 Punkte

Bisher gebucht:

Sonstiger Aufwand an Rückstellung Prüfungskosten 230.000 €

Ein Teilbetrag von 80.000 € ist der mit dem Abschlussprüfer vereinbarte und in der Höhe nach geschätzte Betrag für den Halbjahresreview; die weiteren 150.000 sind 50 % des letztjährigen Volumens der Kosten der Abschlussprüfung. Diesen Betrag will die Gesellschaft zurückstellen, da zum 30.06.2019 auch 50 % des Jahres vergangen sind. Insgesamt sollen also 230.000 € zurückgestellt werden.

Während der Durchsicht des Entwurfs des Halbjahresfinanzberichts stellen Sie vor Fertigstellung des Abschlusses durch die M AG am 15.07.2019 beim Nacharbeiten der Unterlagen wegen angefallener Mehrarbeit fest, dass Sie vertraglich berechtigt sind, 90.000 € für die prüferische Durchsicht zum 30.06.2019 in Rechnung zu stellen, also mehr als bisher angedacht und zurückgestellt. Darüber hinaus weisen Sie den Chefbuchhalter darauf hin, dass Sie auch die Vorjahreszahlen prüfen müssten, da diese ja dem vorangegangenen Abschlussprüfer nur bekannt gemacht worden seien. Dies schlage mit 40.000 € zusätzlich zu Buche.

Welche Korrekturen sollten jeweils vorgenommen werden?

Gehen Sie bei der Bearbeitung der beiden Teilaufgaben davon aus, dass die (in 4.1 und 4.2) genannten Beträge jeweils korrekt ermittelt worden sind.

Aufgabe 5 Bilanzierung im Konzernabschluss

36 Punkte

Die MT KG hat eine Reihe von inländischen und ausländischen Tochtergesellschaften. Die MT KG stellt den Konzernabschluss zulässigweise nach den Vorschriften des HGB auf.

Alle Tochtergesellschaften sind als eigenständige Steuerpflichtige anzusehen; mögliche steuerliche Organschaften bleiben also hier unberücksichtigt. Die im Folgenden aufgeführten Geschäftsvorfälle sind alle als wesentlich für die MT KG und den Konzernabschluss der MT KG anzusehen. Der Steuersatz beträgt 40 %.

5.1 Innerkonzernverkäufe

20 Punkte

Tochtergesellschaft A verkauft an Tochtergesellschaft B Vorräte mit Herstellungskosten von 3,0 Mio. € zu einem Verkaufspreis von 4,0 Mio. €.

Tochtergesellschaft B verkauft von diesen Vorräten bis zum 31.12.2018 40 % und erzielt zusätzliche 10 % Gewinn, bezogen auf die an A hierfür gezahlten Anschaffungskosten. Es ist davon auszugehen, dass B den Rest dieser Vorräte zu gleichen Konditionen verkaufen kann.

Die Bilanzen vor den Transaktionen:

A		Konzernbilanz:	
Vorräte	3,0 Mio. €	Vorräte	3,0 Mio. €
Eigenkapital	3,0 Mio. €	Eigenkapital	3,0 Mio. €

B:

Vorräte	0,0 Mio. €
Eigenkapital	0,0 Mio. €

Ermitteln Sie den Konzernjahresüberschuss aus diesen Transaktionen. **10 Punkte**

Berechnen Sie die effektiven und latenten Steuern sowie den Konzernsteueraufwand und erläutern Sie die Zusammensetzung des Konzernjahresüberschusses. **6 Punkte**

Bestimmen Sie die anderen betroffenen Bilanzposten. **4 Punkte**

5.2 Aktivierung eines steuerlichen Verlustvortrages **8 Punkte**

Aufgrund eines guten Geschäftsmodells macht die ausländische Tochtergesellschaft D einschließlich 2017 und 2018 und soweit übersehbar für die nächsten 6 Jahre durch einen noch genauso lange laufenden Vertrag mit einem fremden Dritten regelmäßig einen Gewinn vor Steuern p. a. von etwa 1,5 Mio. €. Allerdings musste die ausländische Tochtergesellschaft D im Jahr 2016 restrukturiert werden und hat daraus einen steuerlichen Verlustvortrag (VV) von 11 Mio. € am 01.01.2017.

Der Rechnungswesenleiter der MT KG hat aktive latente Steuern wegen des steuerlichen Verlustvortrages im Abschluss der Tochtergesellschaft D für den Konzernabschluss zum 31.12.2018 in Höhe von 7,2 Mio. € berechnet und wie folgt begründet:

„Der feste Vertrag mit dem Kunden erlaubt, einen Prognosezeitraum von 6 Jahren anzusetzen; bei einem voraussichtlichen Gewinn von p .a. 1,5 Mio. € ergeben sich (6 x 1,5 Mio. € =) 9 Mio. €. Davon abzuziehen sind einmalig pauschal 20 % wegen der vorzunehmenden Abzinsung, es verbleiben 7,2 Mio. € aktive latente Steuern.“

Gehen Sie davon aus, dass die Ermittlung des pauschalen Prozentsatzes in Bezug auf die unterlegte Sechs-Jahresperiode für eine Abzinsung rechnerisch korrekt ist.

Überprüfen Sie den vom Rechnungswesenleiter der MT KG im Konzernabschluss zum 31.12.2018 eingestellten Posten „aktive latente Steuern wg. D 7,2 Mio. €“ hinsichtlich seiner korrekten Berechnung.

5.3 Ausländischer steuerlicher Verlustvortrag **8 Punkte**

Es besteht ein weiterer aktiver latenter Steuerbetrag in der Konzernbilanz der MT KG von 2,0 Mio. €. Dieser ist zum 31.12.2017 für die Tochtergesellschaft C zutreffend auf Basis des EE-Steuersatzes von 40 % ermittelt worden, der im Jahr 2017 in dem Land galt, in dem die C tätig ist. In der Vergangenheit waren durch Fusionen Verlustvorträge auf diese Tochter zulässig übertragen worden, woraus der steuerliche Verlustvortrag entstanden war. Im Jahr 2018 macht die C einen handels- und steuerrechtlichen Verlust von 1,5 Mio. €. Für die Geschäftsjahre beginnend mit dem Jahr 2019 ist auf Basis einer zuverlässigen Planung für mehrere Jahre von Jahresüberschüssen bei der Tochtergesellschaft C zwischen 1,5 und 2 Mio. € auszugehen.

Mit einem am 01.11.2018 veröffentlichten Gesetz reduziert sich in dem Land, in dem die Tochtergesellschaft C tätig ist, der EE-Steuersatz von 40 % auf 30 % für das Jahr 2019; es ist nicht bekannt gegeben worden, ob der Steuersatz auch für die Folgejahre nach 2019 gelten soll.

Stellen Sie die Auswirkungen im Konzernabschluss zum 31.12.2018 dar.

Aufgabe 6 Erstkonsolidierung 14 Punkte

Die XYZ GmbH erwirbt mit rechtlicher und wirtschaftlicher Wirkung zum 31.12.2018 100 % des Stammkapitals der F-GmbH zu einem Kaufpreis von 7 Mio. €. Die F hat ein gezeichnetes Kapital von 1 Mio. €, andere Gewinnrücklagen von 0,4 Mio. € und einen Jahresüberschuss von 0,8 Mio. €.

Die stillen Reserven in den Sachanlagen betragen 3 Mio. € und in den Vorräten 1 Mio. €. Die (lineare) Abschreibungsdauer beim entsprechenden Sachanlagevermögen beträgt 10 Jahre, die entsprechenden Vorräte werden vollständig im Jahr 2019 verbraucht. Der anzuwendende Steuersatz beträgt 30 %. Die XYZ GmbH bilanziert nach dem HGB. Alle Werte sind als wesentlich zu behandeln.

- 6.1 Begründen Sie den Buchungssatz zur Aufdeckung der stillen Reserven! **4 Punkte**
- 6.2 Mit welchen Werten wird die F in der Konzernbilanz der XYZ GmbH berücksichtigt? **4 Punkte**
- 6.3 Wie verändern sich die stillen Reserven in den Folgejahren und mit welchem Betrag wird das Jahr 2019 aus der Neubewertung belastet? **6 Punkte**